

ЗАТВЕРДЖЕНО  
Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі»  
18 квітня 2019 року № 88-Н  
Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ  
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І  
ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут заочно-дистанційного навчання  
Форма навчання заочна  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. Є.А. Карпенко  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

**на тему:**

**«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК: ІСТОРІЯ, ПРОБЛЕМИ ТА  
ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ»**

(за матеріалами Приватного акціонерного товариства «Домінік»)

*зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»*

*за освітньою програмою «Облік і аудит»*

*ступеня «магістр»*

**Виконавець роботи      Зубіна Тетяна Володимирівна**

\_\_\_\_\_.

**Науковий керівник      к.е.н., доцент Мілька Алла Іванівна**

\_\_\_\_\_.

**Полтава – 2020**

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СВІТІ.....	7
1.1. Зародження бухгалтерського обліку .....	7
1.2. Бухгалтерський облік в античному світі та Середньовіччі.....	16
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановка облікової роботи на ньому .....	34
Висновки за розділом 1 .....	63
РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ .....	65
2.1. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні із дослов'янського періоду до кінця XVIII століття .....	65
2.2. Бухгалтерський облік в Україні у XVI – XVIII століттях .....	85
2.3. Облік в Україні кінця XVIII до початку XX століть .....	91
2.4. Бухгалтерський облік в Україні в XX столітті .....	102
Висновки за розділом 2.....	110
РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКА ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ .....	112
3.1. Облікові теорії та світові бухгалтерські школи .....	112
3.2. Розвиток обліку в країнах світу та формування національних систем бухгалтерського обліку.....	119
3.3. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку в контексті зміни технологічних укладів.....	128
Висновки за розділом 3.....	137
ВИСНОВКИ .....	140
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ .....	146
ДОДАТКИ .....	156

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Бухгалтерський облік був викликаний до життя самою господарською діяльністю людини. З історичних облікових документів, які збереглися до сьогодні, видно, якою повагою користувалися в давнину бухгалтери і як цінувалась їх справа. Облік називали таємницею богів, в яку посвячували лише обраних.

І все ж таки, цілковито очевидно і логічно, що розвитку бухгалтерського обліку сприяли прогрес, стабільність, більш повна реалізація суспільних потреб. У зв'язку з цим важливого значення набуває періодизація розвитку бухгалтерського обліку. Вона дозволяє прослідкувати історичну логіку, підійти до усвідомлення прогресу зміни епох.

Виникнення і розвиток бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою частиною всієї історії людського суспільства. Сучасна наука не дала однозначної відповіді, який момент слід вважати виникненням бухгалтерського обліку. В багатьох випадках це пояснюється недостатньою кількістю джерел, що збереглися, – облікових документів, які використовувалися нашими попередниками.

Широке розповсюдження правильної, наукової бухгалтерії природно викликає необхідність у висвітленні історії її виникнення і розповсюдження по всьому світу.

Сьогодні бухгалтери багатьох країн світу досліджують стародавні записи та книги, адже лише вивчаючи історію науки можна зрозуміти та усвідомити ті помилки і недоліки, які мали місце в сфері організації і ведення обліку в минулому та існують на сучасному етапі.

Для того, щоб зрозуміти та збагнути всю сутність бухгалтерії, необхідно вивчити її історію. Тільки глибокі знання поступового розвитку обліку навчають заслужено цінувати його переваги та значення для господарського життя. За допомогою історії є можливість проникнути в

економічне життя минулих століть. Господарські явища, правові відносини, рух цінностей, які належать підприємству, відображають за допомогою слів та цифр – бухгалтерських записів. Бухгалтерія, таким чином, є дзеркалом, яке відбиває частину явищ культурного розвитку народів світу.

Питання необхідності вивчення історії облікової науки не викликає жодного сумніву. Адже краще працює той бухгалтер, який добре володіє досвідом попередників. Він не витрачає часу, намагаючись винайти те, що вже було винайдено раніше. Вивчаючи історію, бухгалтер не може її переробити, але спроможний глибоко переосмислити минуле та краще усвідомити майбутнє.

Грунтовні дослідження у сфері історії бухгалтерського обліку та розвитку облікової думки проводили такі вчені як: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Кузьмінський, М. В. Кужельний, В. Г. Лінник та інші, а також зарубіжні: Р. А. Алборов, П. С. Безруких, Н. П. Кондракова, С. Л. Коротаєва, М. І. Кутер, Я. В. Соколов, Е. С. Хендриксен. Новітні підходи до формування облікової парадигми викладено у працях С. Ф. Легенчука та В. О. Осьмятченка.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дипломної роботи є дослідження історичних аспектів розвитку бухгалтерського обліку та визначення їх впливу на вирішення сучасних проблем бухгалтерського обліку.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі передбачається вирішення наступних завдань:

- вивчення історичних передумов зародження бухгалтерського обліку у давнину;
- визначення основних аспектів обліку як практичної діяльності, що прийшли із античного світу;
- характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановка обліково-аналітичної роботи на ньому;

- вивчення економічних передумов, що сприяли виникненню та розвитку бухгалтерського обліку в Україні;
- визначення основних аспектів розвитку обліку в Україні в епоху Середньовіччя;
- характеристика розвитку облікової думки в Україні до здобуття незалежності;
- обґрунтування основних аспектів розвитку бухгалтерського обліку в Україні за часів незалежності;
- аналіз облікових теорій та наукових шкіл для встановлення їх впливу на подальший розвиток бухгалтерського обліку;
- характеристика національних облікових систем та використання їх здобутків в бухгалтерському обліку в Україні;
- дослідження перспектив розвитку бухгалтерського обліку.

**Об'єктом дослідження** є історичні аспекти та перспективи розвитку бухгалтерського обліку.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку із врахуванням історії його розвитку та проблем сучасності.

**Суб'єктом дослідження** обрано ПрАТ «Домінік».

**Практичне значення** наукових результатів полягає у можливості використання обґрунтованих положень, висновків та рекомендацій, викладених у дипломній роботі, у процесі удосконалення обліку на досліджуваному підприємстві.

**Методи дослідження** ґрунтуються на фундаментальних положеннях сучасної економічної теорії, загальнонаукових і спеціальних методах обліку й аналізу. У процесі дослідження використані: діалектичний метод пізнання – для розкриття економічної сутності бухгалтерського обліку; історичний метод – для дослідження періодизації розвитку обліку в Україні та світі; синтез – для узагальнення основних підходів до визначення основних понять

бухгалтерського обліку; моделювання – для відображення впливу історичних аспектів бухгалтерського обліку на бухгалтерський облік майбутнього; аналітичні розрахунки та порівняння – для зіставлення даних про показники стану активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів у динаміці; метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод – для удосконалення системи бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства. Для обробки економічної інформації, побудови таблиць, графіків, алгоритмів застосовано сучасні комп'ютерні технології та пакет прикладних програм Microsoft Excel.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, дані Державної служби статистики України, результати вибірових обстежень та звітність ПрАТ «Домінік».

## РОЗДІЛ 1

# ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СВІТІ

### 1.1. Зародження бухгалтерського обліку

Різні знання за своєю природою та змістом є історичними, бо сучасна діяльність людей повинна базуватися на досвіді попередніх поколінь.

Рушієм історії людства завжди було виробництво матеріальних благ, оскільки суспільство може існувати та розвиватись лише завдяки безперервному оновленню та повторенню тих чи інших виробничих і соціальних процесів. Звідси – злети та падіння, бурхливий розвиток економіки та її кризи.

Джерелами про господарський побут давніх народів є предмети побуту, зброя, малюнки, гончарні та інші вироби, які вчені знаходять під час археологічних розкопок. Хоча нашій планеті Земля близько 4,5 мільярди років, але життя на ній існує не більше ніж 1 мільярд. Про точну дату появи людини вже багато написано, однак вчені різних галузей науки поки не знайшли точної відповіді на це складне питання.

Люди виготовляли знаряддя праці, за допомогою яких удосконалювали своє існування. Насамперед це засоби праці, оскільки людина, розпочавши трудову діяльність (мисливство, рибальство), почала вести їм примітивний рахунок. Йому ж підлягали й пересування та поведінка тварин, встановлення періодів нересту риб (в цей момент їх було ліпше виловлювати) тощо. Холодні та довгі зими змушували первісних людей створювати запаси їжі, а це вже зумовлювало їх вимір і певною мірою елементарне прогнозування.

Зрозумілим є той факт, що усі первісні люди повинні були займатися рахунком. Вчені зазначають: «Цікаво, що в натсиліків – найбільш консервативної групи ескімосів Американської Арктики – існувала посада

керівника. Вона мала назву «інхуматак» – той, хто думає» [74, с.7]. Цікавим є те, що інхуматак завжди одноособово приймав рішення після колективного обговорення усіх питань.

Облік завжди допомагав підтримувати порядок. У процесі людської еволюції, стихійних лих і катаклізмів виживали сильні та комунікабельні люди, найбільшою мірою здатні до спілкування та вміння вислухати усіх інших і прийняти найбільш правильне рішення.

Мистецтво освоєння чисел і підрахунків розвивалося в людей поступово. Спочатку усі предмети сприймалися органами зору та на дотик, тобто органолептичне. Підрахунки почалися в ту пору, коли первісна людина розпочала якісно пізнавати ті чи інші об'єкти свого буття. Відомі племена, які й сьогодні використовують різні чисельники для номінації однієї і тієї ж кількості неоднакових об'єктів [12, с.308].

Наступним кроком розвитку підрахунків було порівняння об'єктів за кількістю одиниць. За неписаними соціальними законами давніх народів існував гуманний спосіб розподілу здобутого: здобич споживалася членами общини повністю, а їжа та знаряддя полювання чи рибальства завжди ділилися однаково. Відсутнім було особисте нагромадження, а залишки завжди розподілялися рівномірно. Такий розподіл, на думку Малькової Т.Н., і зародив подвійну систему числення.

Розвиток людства в подальшому відкинув вищезазначені гуманні правила. В основному продукт розподілявся частками та долями, а рівний розподіл використовувався тільки в екстремальних умовах.

Діалектика людської біо-соціальної свідомості привела до створення в межах общин окремих господарств. На цьому етапі розподіл спільно здобутого відбувався повністю, а індивідуального – частково, що значно розвинуло подвійну та інші системи числення.

Дуже важливим етапом на шляху еволюції підрахунків стала їх констатація та записи. Запам'ятати усі підрахунки людству ставало дедалі важче, ось тому первісні люди розпочали їх занотовувати. Насамперед це



стосувалося результатів діяльності. Первісними документами були кістки тварин, на котрих здійснювалися зарубки в певній послідовності, напрямі та формі. Але вчені-історики зробили висновок про існування впорядкованої послідовності таких ліній, їх комбінацій. Можливим є те, що в даних «облікових документах» зафіксовано «складські запаси» різних власників. Але в них відсутні риси обліку в часі, за назвами тощо. Людська свідомість до цього ще не дійшла.

Усі стародавні носії облікової інформації вчені та археологи називали «обліковими бірками». Їх використання продовжувалося і в ті часи, коли вже існувала подвійна бухгалтерія, що в часі підтвердило практичну цінність здобутого.

У більшості випадків дослідження облікових даних здійснюється на підставі археологічних розкопок. Так в Україні на Тернопільщині у селі Більче Золоте Борщівського району у підземній печері було виявлено велике трипільське селище та скелетне поховання. Разом із мальованою керамікою знайдено мідні речі, котрі свідчать про зародження облікової культури в той час. У 1878 році там же розкопано знахідки вже римської доби, палеолітичну стоянку і найбільше на Західному Поділлі городище й поховання княжої доби, що дозволило зробити висновки про зародження обліку в Україні того часу.

Облікову культуру більш раннього періоду знайдено також на Тернопільщині в с. Білий Потік при розкопках скелетного поховання початку другого тисячоліття до нашої ери.

Виникнення примітивних облікових документів пов'язують із потребою спеціальних форм відображення об'єктів. Для цього вкрай потрібна була стійка система підрахунків. Так в індіанців Америки було декілька сотень систем числення [74, с.507]. При підрахунках велике значення мали колір та інші ознаки.

Перший обліковий пристрій – квікус – винайшли древні інки. Це був простий «арифмометр», побудований на основі використання шнурів різного

кольору. Один із них був основним, а інші закріплювалися на ньому. Кожен гудз на шнурах свідчив про певні облікові записи. Прості гудзи об'єднувалися у складні, і облік здійснювався в комбінації кольору, розміщення ниток і кількості гудзів.

Такі способи обліку дослідники знаходять на території стародавнього Китаю, Японії, Африки, Бенгалії, В'єтнаму, Індії, Перу. Функції облікових шнурів були значно ширшими. На них облікова інформація записувалася, зберігалася та в подальшому використовувалася. Так почала зароджуватись первісна бухгалтерія, як напрям людської діяльності.

Дослідження літературних, історичних і наукових джерел дозволило авторам виділити розвиток облікової культури в праісторичному розвитку країн.

Перші ознаки зародження специфічно розвинених облікових культур археологи та історики знайшли давно в долинах рік Нілу, Тигру, Євфрату. Це не дивно. Саме тут значного розвитку набуло примітивне землеробство та скотарство. Говорячи про розвиток обліку давніх країн Сходу, ми маємо на увазі насамперед Древній Єгипет, Месопотамію (Вавилон), Іудею, Персію, Індію, Китай. Саме про ці країни маємо історичні дослідження.

Єгипет. Облікова культура та мистецтво в давньому Єгипті досягло високого ступеня розвитку. Облік майна фараонів проводили спеціальні писарі, що проходили відповідну фахову підготовку в школах, якими керували жреці. Записи здійснювалися на звитках з папірусу, довжина яких сягала 4-5 м, а ширина 20-25 см. Про наявність таких шкіл пише Кипарисов Н.А. в [74, с. 85]. Записи робили чорною і червоною тушшю. Зберігся уривок облікової книги царського двору приблизно 1900 року до нашої ери. Це щоденні записи отримання та витрачання різних цінностей. Його будова подібна до оборотних відомостей по матеріальних рахунках. Насамперед подається початковий залишок на певний день, потім записуються надходження протягом дня у вигляді екстраординарних доходів цього дня та отримань від храму Амона та підсумовуються отримані доходи. Далі

перераховуються усі витрати. Для прикладу: видатки на утримання двору, вельмож, війська, після розрахунків загальних витрат виводиться залишок на наступний день – справжня оборотна відомість. Рахунки матеріальних цінностей здійснювались за схемою:  $Зп + П = Р + Зк$ .

Матеріальний облік відповідно передбачав реєстрацію і кошторисних витрат. Дійсно, при VI династії вже зустрічається в обліку кошторис і реєстрація фактів контролює його виконання. І це в 2500 – 2400 роках до н.е. Основним обліковим прийомом і елементом на той час була інвентаризація. Саме на підставі її даних проводиться матеріальний облік наявності майна з обов'язковим виведенням його щоденного залишку. На 25 працівників належало мати одного писаря, заробітна плата (ставка) якого була дуже високою на той час і прирівнювалась до ставки начальника.

Про хід роботи начальник подавав щоденний письмовий звіт. Прийом робіт і контроль за їх ходом виконувався спеціальними комісіями. Якщо звіт визнавався незадовільний, писаря били різгами. Документи часто складались в двох або в трьох екземплярах, а записи поділялись на чорнові та офіційні. Облік вівся за певною визначеною системою, але без застосування грошового вимірника, тільки в натуральних показниках за допомогою зважування (визначення ваги) і відображення даного певним числом.

Окрім обліку майна фараонів, значного розвитку в Єгипті він здобув в храмах язичників, де були зосереджені значні кошти та майно. Облік проводився безпосередньо жрецькими язичеських храмів, котрі й самі були носіями знань облікового мистецтва.

Значні облікові роботи проводилися в приватних господарствах великих землевласників. Особи, підготовлені в школах для ведення «обліково-господарської діяльності», як правило, ставали управителями. економами таких великих господарств, вели в них облік і подавали звіти про усі доходи і видатки в маєтку.

Можна зробити висновок про те, що в Єгипті також зародилося державне рахівництво, тобто облік доходів і видатків на державному рівні. Дані про таке рахівництво датовані XV ст. до н.е.

Древній Вавилон є батьківщиною «обліку на картках». «Картки» вироблялися випіканням, сировиною для цього була глина. Будучи великим торговельним центром стародавнього світу, Древній Вавилон не міг не стати одним із центрів розвитку господарського обліку. Тут виникла і вперше розвинулась банківська справа. Для прикладу, в VIII ст. до нашої ери в Древньому Вавилоні існував банк Ігібі (чи Егісбі), який проводив цілий ряд банківських операцій. Знайдений архів цього банку, що зберігається в Британському музеї, засвідчує, що в ньому проводилися облікові процедури усіх банківських операцій. Зокрема, по розрахунках з великою кількістю клієнтів цього банку. А це вже вимагало певної системи бухгалтерського обліку та дотримання облікових принципів.

Вавилон був першою державою, де виникло спеціальне облікове законодавство і, на наш погляд, перші облікові стандарти. Закони Хаммурапі (1790-1752 рр. до н.е.) зобов'язували:

- купців самостійного проводити облік наявного майна;
- храми дотримуватися державної системи рахівництва;
- видачу грошей без отримання боргової розписки проводити заборонялося.

Якщо документи знайдені в Єгипті дозволяють зробити висновок про первинність систематичних записів, то документи вавілонян, навпаки, на перше місце ставлять записи хронологічні. Документи вавілонян мали вже відповідні реквізити. Серед первинних документів, які дійшли до наших днів, найбільше зустрічаються «наряд» на виконання робіт. До нас дійшла глиняна табличка, яка відображає найдревнішу відомість на заробітну плату. З неї бачимо, що вже тоді, витрати на заробітну розподілялись по видах робіт. Вавилон користувався такою одиницею, як людино-день. Вавилон можна сміливо назвати і родоначальником синтетичного та аналітичного обліку. Так

синтетична «відомість» – «Зернові» порівнювались з «рахунками» – «Пшениця», «Жито», «Рис».

Були особливості і в обліку будівельних матеріалів, де найбільше цінилась цегла. Спочатку вона обліковувалась поштучно, потім великими партіями. З обліком цегли зв'язана поява умовних облікових одиниць, зокрема, використовувалось поняття «середня цегла». Дуже символічно, що згідно з древнім переказом останній цар Вавилону Волтасар в час банкету побачив на стіні загадкові слова «Мене, таки, фарес» – обчислений, зважений, обміряний. Вони пророкували загибель імперії.

Іудея. За часів правління царя Соломона, Іудея була відомою як держава з розвиненою системою обліку. Багато економічних і бухгалтерських спостережень дає нам Біблія. У ній можливо знайти опис економічного життя євреїв та інших народів, що населяли Палестину у другому та першому тисячоліттях до нашої ери. Такі описи подані у вигляді заповідей і вказівок про поведінку людей. З Біблії знаємо вислів царя: «З ким постійно знаходишся в торговельних відносинах, рахуй і оцінюй: що даєш і що одержуєш – запиши». На підставі цього почав формуватися контокорент напрям відображення в обліку. На Пасху жерці Єрусалимського храму не розпочинали служби до того часу, поки «головний бухгалтер» Іудеї не закрив всіх рахунків і не склав звіту. Отже, можемо зробити певні висновки й про формування на підставі даних обліку елементів звітності. В Іудеї спеціальна інструкція передбачала порядок обліку пожертв мирян на розбудову храму. Отже, доброчинництво і в той далекий час підлягало обліку та відображенню.

Персія відома тим, що в ній зародилися елементи документування оплати праці. У ті часи заповнювався такий документ як наряд, за яким проводили грошову і натуральну виплату за виконані роботи. Також у великій імперії чиновники постійно роз'їжджали по країні, перебуваючи в певному відрядженні. Тут і зародилося таке поняття як відрядження і відрядне посвідчення. За таким листом встановленої форми (відрядним

посвідченням) державного службовця після прибуття повинні були нагодувати за суворо встановленими нормами. Найбільшого розвитку та поширення облік набув за часів правління Дарія (522-486 рр. до н.е.). Значні розміри імперії, поділеної на сатрапії, велика постійно діюча армія вимагали наявності жорсткого контролюючого апарату з метою контролю надходжень на їх утримання. Бухгалтери та контролери вели облік не тільки явний, але й таємний. Основним документом стає не стільки реєстрація господарських фактів, скільки журнал анонімних листів.

В Індії для обліку використовувалися горнята та камінчики. Перші були обліковими регістрами, другі – первинними документами. Це була своєрідна картотека з рознесенням даних на рахунки. Ще в первісних дрібних індійських общинах було передбачено посаду бухгалтера, котрий вів облік операцій землеробства, кадастру землі й усього, що до цього належало. Такий облік, як правило, здійснювався в інтересах усієї общини, і бухгалтер із загальної казни отримував платню.

Історія обліку в Китаї нараховує понад 8000 років. Китай, як винахідник паперу, мав змогу здійснювати облік на різних паперових форматах. Тут утворилася досить складна облікова система. Облікові працівники працювали в трьох відділах, де фіксувався прихід, видатки і залишок. Два перші відділи показували рух матеріалів, а третій проводив інвентаризацію і виводив натуральний залишок, не знаючи облікового. Це забезпечувало відповідний контроль за рухом і збереженням цінностей. Отже, можна твердити, що основи оперативно-сальдового методу обліку матеріалів виникли саме там. У Китаї застосовувалася чотириколонна система обліку матеріальних цінностей:  $\Pi - P = Z_k - Z_p$ , де  $\Pi$  – прихід,  $P$  – видатки,  $Z_k$ ,  $Z_p$  – залишки, відповідно кінцеві та початкові.

Можна твердити, що дана формула є рівнянням матеріального балансу.

Службовці складу займали свою посаду не довше ніж три роки, а потім після п'ятнадцятиденної інвентаризації передавали цінності.

Основні аспекти обліку, що виникли у Стародавньому світі узагальнено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

### Основні аспекти обліку, що виникли у Стародавньому світі

Країна	Облікові аспекти, що зародилися у цій країні
Єгипет	Облікова культура та мистецтво в давньому Єгипті досягло високого ступеня розвитку. Облік майна фараонів проводили спеціальні писарі, що проходили відповідну фахову підготовку в школах, якими керували жреці. Матеріальний облік відповідно передбачав реєстрацію і кошторисних витрат. Про хід роботи начальник подавав щоденний письмовий звіт. Прийом робіт і контроль за їх ходом виконувався спеціальними комісіями. В Єгипті також зародилося державне рахівництво, тобто облік доходів і видатків на державному рівні. Дані про таке рахівництво датовані XV ст. до н.е.
Древній Вавилон	Древній Вавилон є батьківщиною «обліку на картках». «Картки» вироблялися випіканням, сировиною для цього була глина. Вавилон був першою державою, де виникло спеціальне облікове законодавство і, на наш погляд, перші облікові стандарти. Закони Хаммурапі Документи вавілонян мали вже відповідні реквізити. Серед первинних документів, які дійшли до наших днів, найбільше зустрічаються «наряд» на виконання робіт. До нас дійшла глиняна табличка, яка відображає найдревнішу відомість на заробітну плату. Вавилон можна сміливо назвати і родоначальником синтетичного та аналітичного обліку. Так синтетична «відомість» – «Зернові» порівнювались з «рахунками» – «Пшениця», «Жито», «Рис»
Іудея	Багато економічних і бухгалтерських спостережень дає нам Біблія. З Біблії знаємо вислів царя: «З ким постійно знаходишся в торговельних відносинах, рахуй і оцінюй: що даєш і що одержуєш – запиши». На підставі цього почав формуватися контокорент напрям відображення в обліку. В Іудеї спеціальна інструкція передбачала порядок обліку пожертв мирян на розбудову храму
Персія	Персія відома тим, що в ній зародилися елементи документування оплати праці. У ті часи заповнювався такий документ як наряд, за яким проводили грошову і натуральну виплату за виконані роботи. Також у великій імперії чиновники постійно роз'їжджали по країні, перебуваючи в певному відрядженні
Індія	В Індії для обліку використовувалися горнята та камінчики. Перші були обліковими регістрами, другі – первинними документами. Це була своєрідна картотека з рознесенням даних на рахунки. Ще в первісних дрібних індійських общинах було передбачено посаду бухгалтера, котрий вів облік операцій землеробства, кадастру землі й усього, що до цього належало.
Китай	Китай, як винахідник паперу, мав змогу здійснювати облік на різних паперових форматах. Тут утворилася досить складна облікова система. Облікові працівники працювали в трьох відділах, де фіксувався прихід, видатки і залишок. Два перші відділи показували рух матеріалів, а третій проводив інвентаризацію і виводив натуральний залишок, не знаючи облікового. Це забезпечувало відповідний контроль за рухом і збереженням цінностей

У загальному під обліковою культурою ми розуміємо рівень облікових знань у країні на певному етапі її розвитку. Це поняття, на нашу думку, є складним і охоплює декілька рівнів знань і практичних навиків, організацію, методику та методологію обліку. Завершальним при цьому завжди є технологія облікового процесу.

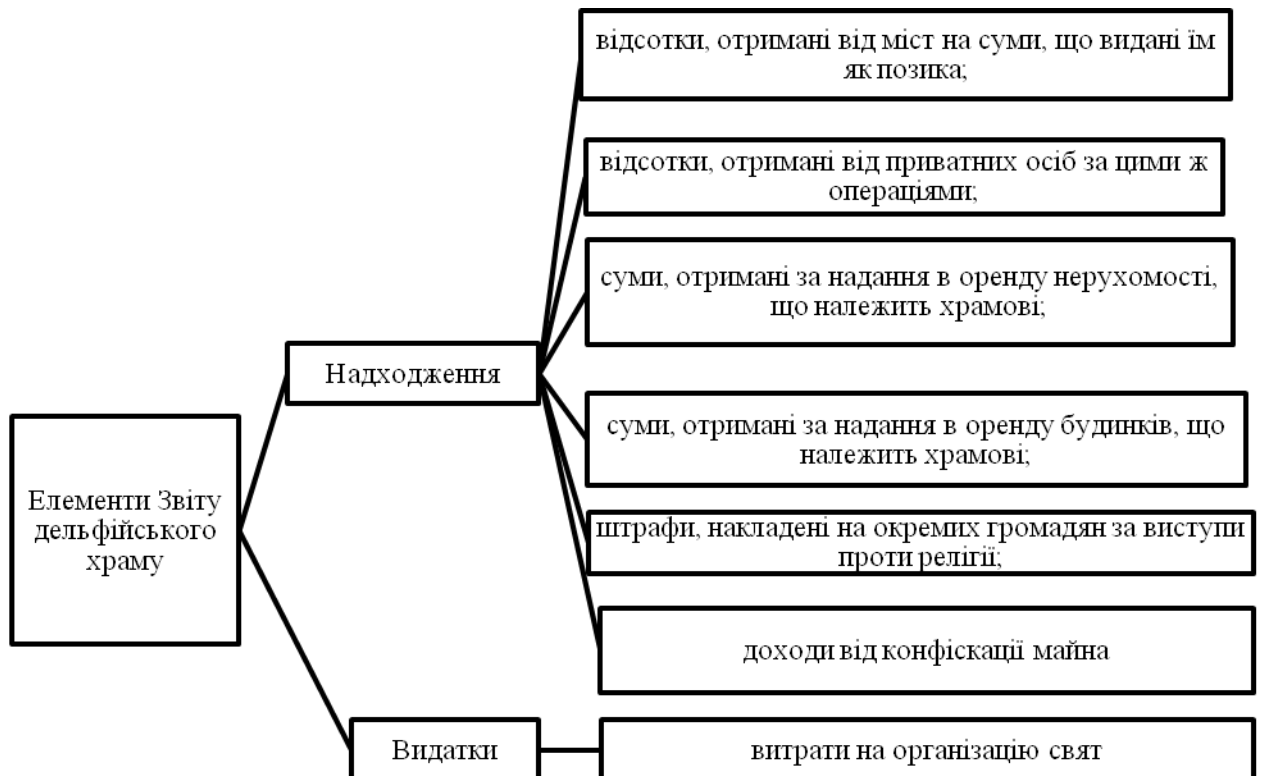
## **1.2. Бухгалтерський облік в античному світі та Середньовіччі**

Період існування Древньої Греції, елліністичних держав Селевкідів, Птоломеїв, Пергамута Понтійського царства, разом з Древнім Римом – це період античності.

У Древній Греції облік вівся на вибілених гіпсом дощечках, глиняних черепках, інколи на папірусі, який був дуже дорогий. Найбільшою банківською установою був Дельфійський храм, в якому дуже детально фіксувалися усі кредитні операції. Структура звіту Дельфійського храму наведена на рис. 1.1.

Відомий англійський археолог А.Д. Евене (1851-1941), досліджуючи мінойську культуру, при розкопках знайшов декілька тисяч глиняних табличок з записами, гирі, гроші, складські приміщення, печатки. Отже, можна зробити висновок, що система обліку в Древній Греції зробила значний крок вперед. Тут вперше з'явилися гроші. Основною грошовою одиницею була драхма. Вона складалася з 6 оболов і її вага була 4,25 грама срібла. Сто драхм становили міну (міна-камінь), а 60 мін, або 6000 драхм – талант (талант-»вага», «вагова чаша»). Талант був вже не монетою, а ваговою і розрахунковою одиницею.





**Рис. 1.1. Структура звіту Дельфійського храму**

В Афінах існувала палата мір і ваг. Була добре налагоджена податкова система. Про це свідчать унікальні таблички з обліку розрахунків з Кносського палацу. Цікавим є той факт, що при звільненні від податків, норма здачі в натуральному вираженні все одно зазначалась в документі з позначкою «вільно», або «не дають».

У Древній Греції господарники надавали великого практичного значення складанню кошторису витрат. Так відома думка Арістотеля про користь планування розподілу витрат за рік по місцях. Про те, що великі грецькі філософи приділяли значну увагу обліку, свідчить не один історичний факт. Особливо тут слід виділити Арістотеля. Саме він виявив деякі облікові категорії та певною мірою показав їх взаємозв'язок. Саме він аналізує процеси обміну та визначає функції грошей. Він запровадив

категорію як «хремастика» – діяльність, спрямована на отримання прибутку, на нагромадження багатства, особливо у формі грошей.

У своїй праці «Політика» Аристотель здійснив спробу розмежування облікових і контрольних функцій. Ревізію він почав розглядати як частину контрольного процесу. І тим самим підняв ревізора до рівня головного бухгалтера. При цьому великий мислитель бачив ревізора як незалежну від бухгалтера особу.

Греція стала батьківщиною такого облікового приладу як абака. Древньогрецькі банки – трапези в своїй діяльності почали застосовувати вперше систему безготівкових розрахунків. Внески, або переводи оформлялися «платіжним дорученням», яке називалось «діаграфе». Це зумовлювало відображення в обліку такого складного процесу. Офіційна звітність трапез мала за мету проведення наступного контролю за діяльністю виборних керівних посадових осіб і дотримання ними відповідальності за використання кредитних коштів. У цей час звітні документи вибивали на кам'яних плитах, або їх нотували (записували) на дерев'яних дощечках і розміщали на агорі. Агора був діловим центром, в якому були збудовані трапези. Отже, в прямому розумінні звітність трапез оприлюднювалася, була публічною і загальнодоступною.

Після завоювання Олександром Македонським Єгипту грецька культура набула поширення в цій древній країні. Облікові реєстри та документи елліністичного часу дозволяють зробити висновок про подальший бурхливий розвиток бухгалтерської справи. Тисячі греків-завойовників, які йшли за Олександром Македонським в його бойових та грабіжницьких походах, з часом створили симбіоз східної і грецької економіки і культури, що дістав назву еллінізм.

Елліністичні держави, що утворилися внаслідок розпаду імперії Олександра Македонського, після його смерті, в культурі, економіці та зокрема і в обліку запозичили грецький досвід. Вплив Греції як великого наукового та економічного розвиненого центру був практично у всіх сферах

діяльності цих держав. Економічні відносини будувалися на праці вільних землеробів і рабів, монополіях і податках. Так в Єгипті було надзвичайно багато податків. Наприкінці апомойра (жнив)  $1/6$  урожаю вносилася натурою і грошима. Податок в розмірі третини врожаю винограду вносився натурою. Ввезене вино обкладалось за ставкою 33,3% від обсягу, 5% становив дохід з оренди приміщень, 10% – від вартості проданих товарів, 2% – на торговельні ринкові операції. Були встановлені збори за переїзд по країні (апостоліон) та інші податки та платежі. Зазначене знаходило чітке відображення в системі господарського обліку на рівні держави.

Складське господарство та складський облік визначалися доброю організацією документування. Особливо суворо охоронялись і обліковувалися ті товари, які належали до ефірних масел – об'єкту царської монополії, з якої він отримував 25% доходів.

У фінансовій системі Єгипту головне місце посіли банківські установи, які називались як і в Греції – трапезами. Але на відміну від грецьких банків, які були приватні, еллінські, як правило, належали до державної (царської) власності. Царські трапези підпорядковувалися безпосередньо міністрові фінансів. Банківські установи були розміщені в усіх регіонах країни і виконували практично весь загальний обсяг банківських операцій. Ставку обміну грошей – ажю – встановлювала держава. Операції з іноземною валютою взагалі заборонялися трапезам, їх проводив міністр фінансів у своїй трапезі в Олександрії, і вони були тільки царською монополією.

Отже, елліністичний банк відтворився в економічній історії як поєднання податкової установи і загального грецького банку Афін IV ст. до н.е.

Управління економікою елліністичних держав було централізованим. Папірусний спадок дає нам лише фрагментарне уявлення про обліково-економічну документацію.

Найвідомішими в наш час є видання текстів папірусу з Тебтуніса та архів Зенона, котрі дозволяють нам зробити ряд висновків. Вражаючими є

наявність безлічі скрупульозних інструкцій, вказівок та порад. Відомою в джерелах з історії бухгалтерського обліку є «Інструкція економу». Виникає питання – хто ж складав інструкції? Правою рукою царя був діюджет-міністр фінансів. Його апарат – басілікон – був зайнятий регламентацією фінансового управління та організацією обліку. В басіліконі існувала посада головного еклогіста. Він очолював обліково-контрольну службу, йому підпорядковувались еклогісти номів. Затвердженою була також посада головного економа і відповідно економів в Номах. На місцях обліком, крім еклогістів і економів, займалися сітологи (очолювали державні склади продуктів), антиграфей – контролери (ревізори), царські писарі – басілікограмматеуси, а з II ст. до н.е. ще й ідеологи.

Дублювання облікових функцій могли виконувати різні чиновники. Така система передбачала взаємний контроль посадових осіб, багаторазове повторення та передачу обліково-економічної інформації, її перевірку і переперевірку. Особливе місце займає архів Зенона, який був особистим секретарем і управителем маєтків міністра фінансів Аполлонія. Із знайдених і опублікованих 1750 папірусів архіву стає зрозумілою структура і організація бухгалтерського апарату маєтку. Він розміщувався в конторах – логістеріях. Облік був організованим і досить обширним. Існував значний розподіл робіт між чиновниками облікового апарату. Організація обліку була побудована на функціональному розподілі праці на рівнях ієрархії та управління. Вивчення документації цього періоду та папірусних інструкцій дає можливість виявити зародження в той далекий час ознак нормування витрат та операцій. В історичних документах того часу зустрічаються стандарти технологічної обробки продукції, норм витрат матеріалів і часу, а також, що є значним прогресом – оплати праці.

Повноваження Зенона були такі, що він міг змінити норми оплати або кількість працюючих. Оцінюючи організацію бухгалтерського обліку в господарстві Аполлонія за архівом Зенона в цілому, можна відзначити найбільш характерні особливості: низьку формалізацію первинних

документів і звітності та значний розрив між натуральним і грошовим обліком.

Звітність елліністичного Єгипту складалась так, що вона була «охоронною грамотою» посадових осіб. Державний контроль був зосереджений і будувався саме на її показниках. Звітність складалася на місцях і її збирали економи сіл і номів. Потім вона відсилалася на затвердження в столицю. Це свідчить про високий ступінь централізації обліку в країні та існування чітко організованої системи. Контрольні функції отриманої звітності були досить формалізованими та бюрократичними. Заохочувались доноси, про що свідчать царські укази Птолемея II і Клеопатри VII.

Еллінізм подарував історії обліку ще й багатоваріантність рахунків. Якщо б елліністичні бухгалтери були більш вільними, то, можливо, і розвиток сучасного обліку пішов би дещо іншим шляхом. З 250 року до н.е. в країнах Середземного моря з'являються римські купці. В Олександрії вони відомі з 127 року до н.е. У римську епоху блискуче розвивалася банківська бухгалтерія. Римським обліком відкривається нова сторінка в обліку.

Після завоювання у 146 році до н.е. Римом Греції, вона втратила самостійність. Але її наука, література, мистецтво, ремесла мали великий вплив на римську цивілізацію. Абстрактні науки Рим цікавили мало. Однак фінансовій системі та її юридичному регулюванню римляни надавали великого значення в своєму законотворенні. Одне з величезних досягнень цього часу – це римське право, яке мало безпосередній вплив на організацію обліку. Взаємодія та переплетення права і обліку прискорило їх еволюцію в Древньому Римі. З виникненням величезних маєтків патриціїв, торговельних і промислових підприємств набуває широкого розвитку в цій країні і банківська система.

Історичні джерела свідчать, що облік початкове проводився в табличках (табуляріях) спеціальної форми – бронзових дощечках, якщо записи мали велике значення, або навощених дерев'яних, а потім

пергаментних листах. Наступним кроком була поява книг. З них відомі: пам'ятна книга надходжень і видатків, книга рахунків і термінових зобов'язань. Пам'ятна книга це початкові хронологічні записи всіх операцій. У книгу надходжень та видатків спочатку записувалися тільки касові операції, а потім і всі інші: це прототип бухгалтерського журналу. Книга рахунків будувалася на зразок сучасної бухгалтерської Головної книги.

*Таблиця 1.2*

**Документи, які використовувалися в обліку у Стародавньому Римі**

<b>Назва документа</b>	<b>Характеристика</b>
Таблиці	Облік початково здійснювався в табличках (табуляріях) спеціальної форми – бронзових дощечках, якщо записи мали велике значення, або навощених дерев'яних, а потім пергаментних листах
Пам'ятна книга надходжень і видатків	Пам'ятна книга це початкові хронологічні записи всіх операцій. У книгу надходжень та видатків спочатку записувалися тільки касові операції, а потім і всі інші: це прототип бухгалтерського журналу
Книга рахунків і термінових зобов'язань	Книга рахунків будувалася на зразок сучасної бухгалтерської Головної книги

Древній Рим з його величезними багатствами, одержаними від постійних війн і грабежу багатьох колоній, особливо широко розвинув державний облік доходів і видатків. Це говорить про те що бюджетний облік в Римі розвивався в масштабі всієї імперії. В окремих провінціях велась книга браворіум (Brevarium), де відображались як кошторисні асигнування так і їх виконання. В подальшому в літературі цей реєстр одержав назву книги імперських рахунків, яку можна розглядати, як перший баланс державного господарства. Це сталося за часів правління Юлія Цезаря. У книзі записувалися кошторисні асигнування на майбутні витрати по окремих статтях, а потім і фактичне виконання кошторису. Поряд з цим до цієї книги заносили і найважливіші предмети власності держави (ліси, луки, солеварні, флот і т.ін.). Відповідно ця книга була й інвентарною для державного майна [12, с.284].

В часи римської імперії систематичний запис одержав досить широкий розвиток. В легіонах на кожного солдата був заведений особовий рахунок. Оплата здійснювалась три рази на рік у вигляді грошей або натуральними виплатами (харчі, одяг, взуття, корм для коней). Із загальної суми нарахувань натуральні виплати вираховувались. Податків практично не було за винятком непрямих податків – жертвоприношення та на прапор. Сума до виплати, фіксувалась наростаючим підсумком. До нас дійшли зразки таких особових рахунків. Один з них ми подаємо в реконструйованому вигляді у табл.1.3.

Таблиця 1.3

**Особовий рахунок Квінта Юлія Прокула з Дамаску (83 р. н.е.) в драхмах**

Номер нарахування	Нараховано	Утримано:							До одержання	Заборгованість легіонеру	Належить до виплати
		Сіно	Харчі	Взуття	Одяг	Жертвоприношення	На прапор легіону	Всього			
1	248	10	80	12	60	20	-	182	66	136	202
2	248	10	80	12	-	-	4	106	142	202	344
3	248	10	80	12	146	-	-	248	-	344	344
Всього	744	30	240	36	206	20	4	536	208	344	344

В Римі облік державних і зокрема армійських фінансів був сконцентрований в руках квесторів, які контролювали всі операції пов'язані з виплатами грошей. Трьохрічна виплата солдатам мала теж свій зміст, в цих проміжках солдата могли вбити, а його гроші спишуть в дохід легіону або його адміністраторів. Виплати грошей проводили тільки за наявності документів.

Древній світ зберіг ще одну цікаву деталь – особливості публічно-правової звітності. Ця риса характерна як для Греції так і для Риму. До нас дійшов звіт, вирізаний на стіні Парфенона. Вартість будівництва храму згідно до цього звіту склала 469 талантів.

У Древньому Римі завершився розвиток стародавнього бухгалтерського обліку. Римська облікова система опосередковано увібрала в

себе практично всі переваги та позитивні риси грецької і східної бухгалтерії. У той же час римляни збагатили облік цікавими ідеями. Поява книг, про які йшла мова вище, термінів, які застосовуються в сучасному бухгалтерському облікові (депозит, акцепт, сума, конкуренція, дебітор, кредитор і т.д.) – це те, що отримала сучасна бухгалтерія завдяки цій країні. Давньоримське походження мають і знамениті та відомі облікові терміни – Дебет і Кредит.



**Рис. 1.2. Стародавній Рим: досягнення та невирішені аспекти розвитку облікової думки**

Досягнень безперечно було дуже багато, але й існувало досить нерозкритих облікових таємниць: дані балансу не узагальнювалися, не існували рахунки виробництва та доходів, капіталу, амортизації, не склалися оборотні відомості, головна книга. Все це – майбутнє бухгалтерської науки, цього вона ще досягне в своєму історичному розвитку.

У період раннього середньовіччя великий вплив на державний уклад мала релігія. Церква нагромадила величезні земельні угіддя та розпочала складне господарство. Тому розвиток обліку тоді був зобов'язаний насамперед їй. При папському дворі в XI столітті була встановлена та затверджена посада обліковця-рахівника, до обов'язків якого входило спостереження за обліком папських багатств і перевірка звітності, яка



надходила з провінцій. Пізніше в XIV столітті наказом була встановлена особлива «апостольська камера» з 12 членів. До її обов'язків належало управління всім майном і фінансами папського двору і ведення обліку і звітності.

У подальшому церква значно розвинула банківську справу, що ще більше посилює необхідність розвитку в ній організованої системи обліку.

Кінцевому формуванню бухгалтерського обліку сприяє широкий розвиток торгівлі в таких великих італійських містах як Генуя, Флоренція, Мілан, Венеція та інших. Із відкриттям Америки, шляхів в Індію відбулося значне розширення торгівлі. Це остаточно сформувало бухгалтерський облік як облік банківський і торгівельний.

Появу терміну «бухгалтер», а звідси і бухгалтерія, історики датують середніми віками. Імператор Максиміліан в 1499 р. наказав, щоб в його камері (казначействі) в Інсбруку був надійний та акуратний писар, який міг би належно вести книги і називався б «бухгалтером», причому вперше бухгалтером був названий Христофор Штехер [79, с.53-62].

Як організована система обліку, бухгалтерський облік в XV столітті одержує і літературне підтвердження. Першою літературною працею з бухгалтерського обліку була робота, написана в Дубровнику і Неаполі в 1458 році купцем Бенедиктом Котрульї «Про торгівлю і досконалого купця». Однак, видана та надрукована ця праця була лише в 1573 році. У 1602 році вона була видана повторно, а ще раніше – в 1582 році – перекладена французькою мовою та видана в Ліоні. Серед багатьох практичних вказівок, викладених у 50 розділах цієї великої книги, XIII присвячений порядку ведення облікових книг купцями. Виклад порядку обліку вже тоді повністю зорієнтований на подвійний запис. Щодо подвійного запису, то дата його виникнення практично не встановлена. Професор Раймонд де Рувер у своїй роботі «Як виникла подвійна бухгалтерія», перекладеній російською мовою і виданій в Росії в 1958 році, твердить, що подвійна бухгалтерія зародилася в Італії між 1250-1350 роками. Він близький до істини, але багато його

опонентів заперечують цей факт, не встановлюючи точної дати виникнення подвійного запису.

Значний вплив у середньовіччі мала книга Луки Пачолі «Трактат про рахунки і записи», видана в 1494 році, тобто майже відразу після винайдення Гутенбергом книгодрукування (1436 р.). Л. Пачолі власне і називають батьком подвійної бухгалтерії, «винахід» та опис якої йому приписують. Однак такі думки є хибними. Подвійна бухгалтерія результат довгого пошуку наукової бухгалтерської думки, та й праця Б. Котрульї була написана значно раніше. Та й сам Л. Пачолі пише, що в своїй роботі він буде дотримуватись існуючого венеціанського способу, тобто він описав і систематизував те, що було відомо в обліковій практиці. При цьому, вказуючи на венеціанський спосіб, Л. Пачолі тим самим давав читачам можливість зрозуміти, що існували інші способи, але чи вони основані на подвійній бухгалтерії встановити важко.

Заслуга Л. Пачолі, математика за фахом, полягає в тому, що він як вчений зумів описати і систематизувати те, що на практиці було давно відомо. Його «Трактат про рахунки і записи» – це перший щабель у напрямі формування бухгалтерського обліку як науки, як прикладної науки, яка з'явилася з практичної діяльності і яка їй служить.

В різного роду інформаційних брошурах, які ще не так давно тиражувались різними видавництвами і які стосувались історії бухгалтерського обліку, Л. Пачолі з його «Трактатом про рахунки і записи» подавали як винахідника подвійного запису. Ми вважаємо, що заслуга Луки Пачолі полягає в тому, що він один із перших в трактаті описав організаційно-методичні аспекти ведення бухгалтерського обліку, а також подав першу форму ведення обліку – староіталійську, або венеціанську («Трактат про рахунки і записи» був опублікований в 1494 р. у Венеції), але, нажаль, він не був винахідником подвійного запису. Дякуючи Гутенбергу, який приблизно в цей же період винайшов книгодрукування, праця Л. Пачолі набула широкої публікації в країнах Європи та в Росії. Тому, мабуть,

Л. Пачолі помилково називають батьком подвійної бухгалтерії. На основі праць відомого дослідника історії бухгалтерського обліку Раймонда де Рувера, можна допустити що подвійна бухгалтерія виникла в Італії між 1250 і 1350 роками, тобто задовго до народження Л. Пачолі. Однак це спірне питання як багато іншого матеріалу в праці Раймонда де Рувера. Зате наведені в праці бухгалтерські баланси 14 століття, які можуть ґрунтуватись тільки на основі подвійного запису і складені за сто років до виходу праці Л. Пачолі, є беззаперечним підтвердженням того, що наш венеціанський вчений – монах, не міг бути родоначальником подвійного запису. Подвійний запис виник стихійно. Так як ми не можемо назвати винахідника колеса, письма, римських чи арабських цифр так ми ніколи, нажаль, очевидно не назвемо і винахідника подвійного запису.

Не можна також вважати категоричним твердження того, що пріоритет італійських міст в галузі розробки системи подвійного запису є незаперечним, до речі так вважає Раймонд де Рувер. З історії бухгалтерського обліку ми знаємо, що далматинець Бенедикт Котрульї, якому належить перша (хоча і рукописна) робота з основ подвійної бухгалтерії, «Про торгівлю і досконалого купця», почав її в Дубровнику (Рагузі), тобто місті на території сучасної Хорватії ще в 1458 році, набагато раніше за Л. Пачолі. Причому зроблено це було на прохання видного в ті часи рагузанського купця Франческо Стефані. Це доказує, що практика подвійного запису і тоді вже була розповсюджена на східному, слов'янському березі Адріатики.

У своїй книзі «Трактат про рахунки і записи», окрім подвійного запису, Л. Пачолі дає цілий ряд цікавих пропозицій щодо порядку ведення документів, книг, записів на рахунках тощо. Російський переклад даної праці був здійснений лише в 1893 році. У колишньому СРСР дана робота була видана в 1974 році за редакцією Я.В. Соколова. Сама праця містить 36 глав, опис трактату та висновки [22, с. 76-78].

У загальному робота Л. Пачолі поділяється на дві частини. Першу він називає «інвентарем», а другу – «диспозицією». У першій частині він вказує,

що спочатку купець повинен детально провести опис майна та інвентарю на окремих листках або в окремій книжці. До нього слід вносити як рухоме, так і нерухоме майно. Все майно записується в інвентар до одного певного дня (дати). У книзі подано зразок інвентарю з усіма належними йому процедурними формальностями. Характерно, що в цьому інвентарі описано майно не тільки для торгівлі, але й особисте майно купця. Це вказує на те, що бухгалтерський облік середньовіччя поширювався не тільки на торгівлю, але й на домашнє господарство купця. Це свідчить про поєднання власності купця, що досягається проведенням суцільної інвентаризації.

Друга частина книги – диспозиція. Вона розкриває спосіб здійснення рахункових записів усіх операцій. Вже складеним інвентарем визначається об'єкт бухгалтерського обліку – все, що належить купцю. Але Л. Пачолі правильно розширює об'єкт, коли до цього додає, що купець записує всі свої справи великі і малі в тому порядку, в якому вони відбулися. Отже, під об'єктом бухгалтерського обліку того часу автор трактату розуміє капітал і його обіг у господарстві.

У диспозиції подано опис трьох книг – меморіалу, журналу та зошита (головної книги). Меморіал – це книга для попередніх записів у хронологічному порядку, куди купець записує детально все, що стосується купівлі, продажу, інших торговельних операцій, нічого не пропускаючи.

У журналі (який є секретною книгою) повинні складатися статті з зазначенням рахунку, що дебетується чи кредитується, в «Трактаті» подані приклади таких статей. Тут основою є характеристика рахунків: один рахунок одержує і за це винен (звідси – дебет), інший – видає і за це має (звідси кредит). Наприклад: Каса готівки винна Капіталу, Палермський цукор винен Касі, цукор з Палермо винен пану Іоганну Антоніо з Мессіни, Витрати за товари винні Касі, Банк м. Ліпомані винен Касі та. ін. [22, 76-78].

Зошит – це узагальнення всіх окремих рахунків, куди записи переносяться із журналу. Дається і рахунок вигод і втрат (прибутків і збитків), який закривається в кінці року перенесенням в рахунок капіталу. На

той час Л. Пачолі не проводить ще ніякої класифікації рахунків, але в нього є повне їх групування. Перш за все, створюється група рахунків для обліку грошей, речей, товарів і розрахунків, а також капіталу, тобто усього того, що відображається в інвентарі. Далі подана група результативних рахунків, куди належать і витрати на товари, і грошові витрати купця, і рахунок вигод і втрат. Звідси і поділ рахунків на інвентарні та результативні. Крім цього, Л. Пачолі вказує на розвиток системи рахунків в майбутньому. Зокрема, ним запропонований окремий рахунок «подорожей», куди повинен записуватися процес торгівлі під час подорожей. На дебет цього рахунку заносять витрати під час подорожей (гроші, товари, харчі, витрати), а на кредит – все, що буде одержано після подорожі. Це вже початок застосування операційно-результативних рахунків. На рахунку подорожей відобразиться або прибуток, або збиток, які за вказівкою Л. Пачолі повинні переноситися в великий зошит на відповідні місця.

Книга Луки Пачолі «Трактат про рахунки і записи» мала широке розповсюдження по всій Європі. Книга перевидавалася в 1534, 1539 і 1558 роках.



**Рис. 1.3. Розвиток галузевого обліку у період Середньовіччя**

У Б. Котрульї і Л. Пачолі бухгалтерський облік в основному присвячений торговельній справі, котра була поширеною в той час. Їх італійські послідовники поширили його на інші сфери економіки. Альвизе Казанова (1558 р.) дав опис побудови обліку в суднобудуванні, а А. ді Піетро (1586 р.) – монастирського господарства та банків; Д. А. Москетті (1610 р.) – промисловості; Людовіко Флорі (1636 р.) – лікарень, державних установ і навіть домашнього господарства; Бастіамо Вентурі (1655 р.) – сільського господарства. На підставі даних праць і сформувалася стара італійська форма бухгалтерського обліку.

Іспанія залишила слід в теорії обліку, особливо в сприйнятті його юридичної природи. Основоположником юридичного напрямку в бухгалтерському обліку був відомий вчений математик і юрист Дієго дель Кастілло (1522 р.). Його послідовниками стали Г. де Тексада, Б. Де Солозано, Ф. де Ескобар. В цілому слід відзначити, що облік в Іспанії, порівнюючи з Італією, був на нижчому рівні. Тут в основному використовували просту бухгалтерію, лише Б. де Солозано дотримувався подвійної, староіталійської бухгалтерії.

Німеччина теж зробила свій внесок у розвиток бухгалтерської справи. Так у 1531 році Іоганн Готліб зробив спробу поєднання староіталійської бухгалтерії в рамках німецької, яка зводилася до розрахунків з матеріально відповідальними особами. Ідею синтезу італійської і німецької бухгалтерії підтримували В. Швайкер, Х. Хагер. Мета обліку за В. Швейкером визначалася визначенням прибутку.

У підсумку з'явилася німецька форма рахівництва. Внесок Німеччини особливо був відчутним у теоретичних основах бухгалтерського обліку. Так С. Гомерсфельд у 1570 році пропонує спосіб виправлення помилок за допомогою зворотного запису. Пізніше, в середині XVII століття, відомий вчений математик і філософ Г.В. Лейбніц систематизує елементи методу бухгалтерського обліку.

Нідерланди дали людству багато видатних бухгалтерів: Ян Імпен (1485-1540), С. Ван Стевін (1548-1620), С.Г.Кардінель (1578-1647) та інші. Поряд з вдосконаленням обліку, відходом від традиційної для італійців персоніфікації рахунків, голландці теоретично осмислюють необхідність системи рахунків, подвійного запису. Ван Стевін був першим, хто зрозумів, що будь-який господарський факт може бути оформлений різними проводками залежно від концепції бухгалтера або практичної мети.

Перша книга бухгалтерського обліку в Англії вийшла в Лондоні в 1543 році, її автором був вчитель математики Хью Олдкастл. Її початкові чотирнадцять розділів були запозиченими з книги Л. Пачолі. Щодо конкретного внеску англійських бухгалтерів у розвиток своєї справи, то тут слід виділити праці щодо амортизації, форми рахівництва, дидактики (знання проводок без розуміння їх змісту) та організації обліку в сільському господарстві і в промисловості.

Отже, у підсумку можна стверджувати, що бухгалтерський облік і облік взагалі не був прерогативою лише якоїсь окремої країни, зокрема Італії, що Лука Пачолі незважаючи на неоцінний вклад в бухгалтерську науку не є винахідником подвійного запису, що подвійний запис також як облік взагалі мав місце і на слов'янських теренах. А це напевно стосується і тієї території, яка з часом сформувалась як держава Україна.

З появою і розвитком подвійної бухгалтерії, особливо в XIV і XV століттях, ми спостерігаємо існування в обліку різних підходів і переконань. Безперечно, облік розвивався, що бухгалтери поряд з повторенням одних і тих самих прийомів шукали інших і кращих шляхів, так як з розвитком матеріального виробництва змінювалися об'єкти обліку, змінювалося господарство, склад його засобів. Це не могло не змінити предмет обліку і його методологію.

За попередні тисячоліття змін в обліку відбулося значно менше, ніж за останні п'ятсот років. І все ж таки облік змінювався під впливом історичного розвитку та вдосконалення матеріального виробництва.

Вивчення розвитку науки взагалі, пов'язано з певною сукупністю переконань, які існують на тому чи іншому її етапі. В обліку також існував його зразок (парадигма – грец.) на певному історичному етапі.

У середні віки спостерігається існування трьох парадигм обліку: уніграфічної, камеральної і диграфічної. Їх особливості узагальнено у табл. 1.4.

*Таблиця 1.4*

#### **Парадигми обліку та їх характеристика**

<b>Парадигма</b>	<b>Характеристика</b>
Уніграфічна	Уніграфічна парадигма в своїй основі формується на пізнанні особливостей примітивного натуралізму. Реальний факт і його дзеркальне відображення в натуральних вимірниках, низький рівень його узагальнення – ось його характерні риси. Абстрактні величини, зокрема прибуток, в обліку тоді не фігурували
Диграфічна	Диграфічний облік – це діаметрально протилежна зміна попередньої облікової політики, що полягала в спробі заміни ідей наївного натуралізму на концепцію облікового реалізму. Правда існує також думка, що диграфічний облік – це значне розширення уніграфічних підходів
Камеральна	У камеральному обліку увага акцентується на обліку грошових коштів і каси. Суттєвим у камеральному обліку було виділення кошторисних витрат: факти тільки сплановані, вводяться в єдину систему обліку разом з тими, що відбулися. Багато вчених вказують, що паростки камеральної бухгалтерії відомі в Древнім Єгипті та Індії

Уніграфічний облік пройшов ряд етапів:

- 1) інвентарний облік (фіксація залишків матеріальних цінностей);
- 2) контокорентний облік (облік лише розрахункових операцій);
- 3) грошовий вимірник стає об'єктом обліку;
- 4) злиття грошового обліку з контокорентним;
- 5) гроші і контокорент поглинають облік інвентарю.

На останньому етапі усі рахунки ведуться в грошовому вимірнику.



Із запровадженням в систему рахунків, рахунків, які відображають власні кошти, фактично перестав існувати уніграфічний облік.

Він діяв декілька тисячоліть і, можливо, при своїх позитивах для цього часу, відігравав належну роль у забезпеченні зацікавлених осіб в економічній інформації. У той самий час концепція примітивного (наївного) натуралізму вказала і на значні недоліки в узагальненні господарських фактів через відсутність узагальнюючого вимірника. І якщо він і використовувався, то в господарській практиці застосовувалася різна валюта, а це, в свою чергу, повністю обезцінювало юридичний та економічний зміст фактів господарської діяльності, унеможлиблювало розрахунок прибутку.

Ідея диграфізму полягає в перетворенні потоку господарських фактів в упорядковану систему понять з метою виділення суттєвого із загального. Однак, було б помилкою пов'язувати подвійну бухгалтерію з новим часом. Це й зв'язок тимчасовий, але не логічний [12, с.65].

Камеральний облік існував паралельно з двома першими.

Прихильники камеральної парадигми стверджували, що уніграфічний та диграфічний облік відображали факти, що відбулися, а камеральний, крім цього, ще й ті, що будуть.

Історія обліку з XVI століття до першої половини XX століття – це історія диграфічної парадигми, її зростання, модернізації, хвороби та повільного вмирання.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановка облікової роботи на ньому**

Домінік – українська компанія з виробництва кондитерських виробів широкого асортименту.

Не дивлячись на давню історію (з 1919 р.), на сьогоднішній день це сучасне підприємство з модернізованим виробництвом, яке відповідає світовим стандартам.

Завдяки цьому наша продукція з 2006 року продається на європейському ринку. На сьогоднішній день географія продажу нашої продукції значно розширилась, а це значить, що її якість відповідає вимогам сертифікації: ISO 22000:2005, IFS FOOD, ISO 9001:2015. Також підприємство має сертифікати «HALAL» и «UTZ Сосоа». Ця продукція представлена і на ринку України.

Домінік – підприємство, що динамічно розвивається. Ми збільшуємо наші виробничі потужності, модернізуємо виробничі процеси та ретельно працюємо над рецептурами і вибором сировини.

З 1999 року Домінік – це інвестиції американського приватного фонду «SigmaBleyzer».

Основні відомості про досліджуване підприємство наведені у табл. 1.5.

Дослідження виконане на матеріалах ПрАТ «Домінік». Підприємство має дані традиції та новітні виробничі потужності для виготовлення кондитерських виробів.

Полтавська кондитерська фабрика – одна із самих відомих компаній Полтавщини. На початку 20-го сторіччя місто над Ворсклою було одним із центрів кондитерської промисловості на Лівобережній Україні. У Полтаві існувала велика кількість приватних артілей-кондитерських, які поставляли солодощі далеко за кордони Полтавської губернії.

## Основні відомості про ПрАТ «Домінік»

Найменування	Характеристика
1. Повне найменування	Приватне акціонерне товариство «Домінік»
2. Серія і номер свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи (за наявності)	A01№ 296422
3. Дата проведення державної реєстрації	10.12.1991
4. Територія (область)	Полтавська
5. Статутний капітал (грн)	31826522
6. Відсоток акцій у статутному капіталі, що належить державі	0
7. Відсоток акцій (часток, паїв) статутного капіталу, що передано до статутного капіталу державного (національного) акціонерного товариства та/або холдингової компанії	0
8. Середня кількість працівників (осіб)	1077
9. Основні види діяльності із зазначенням найменування виду діяльності та коду за КВЕД	10.82 Виробництво какао, шоколаду та цукрових кондитерських виробів 10.72 Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання 46.36 Оптова торгівля цукром, шоколадом і кондитерськими виробами
10. Органи управління підприємства	Інформація про органи управління не розкривається в зв'язку з тим, що емітент – акціонерне товариство
11. Банки, що обслуговують емітента:	1) найменування банку (філії, відділення банку), який обслуговує емітента за поточним рахунком у національній валюті ПАТ «Райффайзен Банк Аваль» Полтавська обласна дирекція, Перше Полтавське відділення, м.Полтава 2) МФО банку 380805 3) поточний рахунок 26009413522 4) найменування банку (філії, відділення банку), який обслуговує емітента за поточним рахунком у іноземній валюті АКІБ «УкрСиббанк» м.Харків 5) МФО банку 351005 6) поточний рахунок 26006049626200

Після Жовтневої революції ці міні-фабрики були націоналізовані і рішенням Губернської Ради народного господарства, об'єднані в одне кондитерське підприємство, яке отримало назву «Державна кондитерська фабрика».

Вигідне географічне розташування та наближення до сировинної бази сприяли швидкому розвитку виробництва.

У 1929 році був створений Полтавський трест «Полтдержжкондфабрика». На той час на підприємстві працювали 50 чоловік.

У часи Великої Вітчизняної війни все обладнання було евакуйоване у Прокофьевск Алтайського краю і працювало на потреби фронту. Нажаль, всі побудови фабрики у Полтаві були зруйновані. Відродження підприємства почалося після визволення міста в 1944 р. У післявоєнні роки фабрика виготовляла переважно карамель та печиво. Домінувала ручна праця, і тільки у 1952 році карамельний цех був обладнаний двома напівмеханічними лініями.

З 60-х років почалася модернізація виробництва, що дозволило розширити асортимент. Були введені в дію вафельний та мармеладний цехи. Поступово освоюючи нові виробничі потужності, підприємство збільшило обсяг виробництва продукції до 8 тисяч тон на рік. Кількість працюючих досягла 560 чоловік.

Початок нового етапу розвитку підприємства датується 1980 роком. Споруджується п'ятиповерховий корпус, фабрика закупляє нове обладнання, проводиться реконструкція цехів, поточні лінії сприяють автоматизації виробничих процесів. Завдяки цим змінам в порівняно короткий термін був значно розширений асортимент продукції, а обсяги виробництва при цьому зросли майже вдвічі.

Після проголошення незалежності України, на базі вже приватизованого підприємства створено акціонерне товариство «Полтавакондитер».

Кризові явища в економіці змушували трудовий колектив постійно шукати нові шляхи подальшого розвитку. Введено в експлуатацію зефірне відділення продуктивністю більше 2-х тон продукції на добу, відкритий новий цех по виробництву мучнистих виробів. В 1999 році почала роботу німецька лінія з виробництва плиткового шоколаду та цукерок типу «Асорті».

Сучасна історія ПрАТ «Полтавакондитер» почалася в 2000 році, з прийняттям рішення про співробітництво з інвестиційним фондом «SigmaBleyzer». Завдяки значним фінансовим інвестиціям зарубіжного інвестора був реалізований масштабний проект нової будівлі ПрАТ «Полтавакондитер». Сучасна споруда збудована в найкоротший термін і повністю відповідає найвищим світовим стандартам.

За цим відбувся цілий ряд спільних розробок інженерів фабрики та всесвітньо відомих фірм. А саме, італійська фірма «Laser» встановила нові лінії з виробництва цукрового печива та печива з фруктовими наповнювачами, а також лінію з виробництва здобного печива та снекової продукції.

Шоколадний цех обладнаний двома лініями швейцарського концерну «Buller» з виробництва шоколадних мас і плиткового шоколаду. Лінії повністю автоматизовані. Молочний і чорний шоколад, який випускається під торговою маркою «Домінік», не поступається за своїми якісними показниками кращим європейським зразкам.

Продукцію полтавських кондитерів можна знайти не тільки на прилавках України. Естонія, Грузія, Казахстан гідно оцінили полтавські солодощі. Стабільний попит на продукцію стимулює колектив ПрАТ «Полтавакондитер» постійно нарощувати обсяги виробництва й розширювати асортимент, враховуючи вподобання споживачів.

За 80 років свого існування фабрика перетворилася у потужне конкурентноспроможне сучасне підприємство, яке забезпечує робочими місцями близько 2700 чоловік. Високотовиробничі технологічні лінії,

кваліфікований персонал, чіткий контроль якості продукції у поєднанні з багатим досвідом і давніми традиціями є запорукою смачної та якісної продукції, яка користується незмінним попитом.

«Домінік» – сучасна українська компанія- виробник кондитерських виробів з багаторічною історією та досвідом виробництва.

Виробництво ПрАТ «Домінік» сертифіковано відповідно до вимог міжнародних стандартів якості і безпеки продуктів харчування ISO 22000:2005, BRC/IFS FOOD, система управління якістю підприємства відповідає вимогам ISO 9001:2015. Також підприємство має сертифікат «HALAL»- підтвердження виробництва продукції ісламським канонічним нормам, що дозволило збільшити продажі в європейські та азійські країни.

На ПрАТ «Домінік» з 2005 року впроваджена і сертифікована Система менеджменту якості, що підтверджено сертифікатами на відповідність системи якості згідно вимог ГОСТУ ISO 9001-2001 і Міжнародного стандарту ISO 9001-2000. Крім того, розроблена й впроваджена Система менеджменту безпеки продуктів харчування у відповідності до вимог Міжнародного стандарту ISO 22000:2005 «Система менеджменту безпеки продуктів харчування – вимоги до організації процесу виробництва і поставок». Діюча на підприємстві інтегрована система СМЯ і СМБВП дозволяє виявляти, оцінювати, контролювати і управляти якістю й харчовими ризиками на всіх етапах виробництва.

Друга виробнича територія, перша в Україні, повністю сертифікована згідно системи НАССР. Це дало нам можливість продавати продукцію в Західній Європі.

Сертифікат ISO 9001:2000 підтверджує відповідність системи менеджменту якості до міжнародного стандарту. За допомогою системи ISO 9001:2000 забезпечуються задані показники якості праці та кінцевого продукту.

Сертифікат ISO 22000:2005 підтверджує відповідність системи менеджменту безпеки продуктів харчування (НАССР) до міжнародного

стандарту безпеки. Ця система забезпечує випуск безпечної продукції для споживача та зміцнює довіру зарубіжних партнерів, як до продукту, що випускається, так і до самого виробника.

Сертифікат BRC підтверджує відповідність системи управління якістю та безпеки продукту загальному харчовому стандарту BRC. Дає право реалізації продукції в країнах, в яких сертифікат відповідності стандарту BRC має визнання роздрібною торгівлею.

В теперішніх умовах перед виробниками постає проблема зберігання достатнього об'єму власної продукції. Для забезпечення оптимальних умов збереження продукції в 2007 році був запущений сучасний склад. Він має площу 3500 квадратних метрів і дозволяє одночасно зберігати близько 1500 тон готової продукції.

Технічні можливості складу дозволяють зберігати готову продукцію в необхідних температурних режимах, а також контролювати будь-яких рух продукції на шляху від виробництва до транспортного засобу. Для забезпечення вчасних та якісних поставок клієнтам до складів фабрики підведені автомобільні й залізничні шляхи. Завантаження відбувається безпосередньо у вагони й автотранспорт.

Дослідження організаційної структури ПрАТ «Домінік» за 2019 р. дозволило дійти таких висновків.

З метою збільшення торгівельної мережі ПрАТ «Домінік» заснувало ТОВ «ТД «ДОМІНІКПОЛТАВА» (м.Полтава), а також за участю сторонніх осіб такі юридичні особи: ТОВ «ТД «ДОМІНІК» (м. Дніпро), ТОВ «ТД «ДОМІНІК-КИЇВ» (м.Київ).

Товариство має розгалужену мережу фірмових магазинів в Полтавській області. Зміни в організаційній структурі Товариства затверджувалися рішеннями Наглядової ради Товариства. В звітному році змін в організаційній структурі не було.

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу (осіб) в 2019 році – 795 осіб.

Діяльність підприємства спрямована на підвищення професіоналізму працівників, покращення умов праці, безпеки виробничих процесів та гарантування їх соціального захисту.

Саме тому на ПрАТ впроваджена і сертифікована система управління безпекою та гігієною праці. Підприємство забезпечує працівників належними умовами праці та життя. Кожного року передбачено підвищення рівня кваліфікації працівників, медичне обстеження, надання першої допомоги, розвиток соціальної сфери. Підприємство є одним із кращих роботодавців України. Вся заробітна плата і премії сплачуються офіційно, тобто компанія повністю сплачує всі обов'язкові податки, внески у пенсійний та інші фонди.

Соціальна політика ПрАТ щодо персоналу спрямована на забезпечення необхідного рівня продуктивності праці, зменшення плинності кадрів та підвищення соціального захисту працівників. Соціальний пакет, що поширюється, включає: матеріальну допомогу при народженні дитини, при виході на пенсію, в разі одруження, в критичних ситуаціях. На підприємстві функціонує сучасно обладнаний медпункт. У ПрАТ проводиться постійна професійна підготовка, підвищення кваліфікації та навчання всього персоналу. Для цього проводяться оцінка компетентності персоналу, підготовка та навчання, інструктажі тощо.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на ПрАТ «Домінік» проводиться відповідно до обраної підприємством облікової політики. При складанні звітності застосовуються вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансова звітність за 2018-2019 рр. підготовлена відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) за принципом історичної вартості із коригуваннями на переоцінку основних засобів. Нижче наведено основні положення облікової політики, що використовувалися під час підготовки цієї консолідованої фінансової звітності. Ці принципи застосовувались послідовно відносно всіх періодів, поданих у звітності.



Підготовка фінансової звітності вимагає застосування певних бухгалтерських оцінок. Вона також вимагає, щоб при застосуванні облікової політики групи її керівництво застосовувало власні професійні судження. Застосовувана облікова політика відповідала тій, що була використана компанією в попередньому фінансовому році, за винятком таких нових і переглянутих МСФЗ, які стали обов'язковими до застосування у звітних періодах, які почалися після 1 січня 2019 р.: – МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» – МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти».

Основною метою МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» є встановлення принципів, які суб'єкт господарювання повинен застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, величину, час та невизначеність доходів і грошових потоків, що виникають внаслідок договору з клієнтом.

Основним принципом цього стандарту є визнання доходу внаслідок передання обіцяних товарів або послуг клієнтам в сумі, що відображає компенсацію, на яку суб'єкт господарювання очікує мати право в обмін на ці товари або послуги. Стандарт запроваджує 5-крокову модель визнання доходу, що включає такі кроки: ідентифікація контракту; виявлення зобов'язань щодо виконання; визначення ціни операції; розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання; визнання доходу в момент (або в міру) виконання кожного зобов'язання щодо виконання.

Метою МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» є визначення принципів фінансової звітності щодо фінансових активів і фінансових зобов'язань, які забезпечать надання користувачам фінансової звітності доречної та корисної інформації, необхідної для виконання ними оцінки сум, строків і невизначеності майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання.

Окрім істотного впливу на фінансові організації також має вплив на фінансові показники нефінансових організацій, навіть при наявності лише простих фінансових інструментів, таких як дебіторська заборгованість,

надані кредити (фінансова допомога) та банківські депозити. Має кілька аспектів:

1) класифікація та оцінка фінансових активів, у тому числі: боргових активів (дебіторська заборгованість, надана поворотна фінансова допомога, банківські депозити, інвестиції в облігації та векселі тощо); інвестиції в інструменти капіталу (акції, частки в товариствах з обмеженою відповідальністю, паї інвестиційних фондів тощо);

2) знецінення фінансових активів;

3) класифікація та оцінка фінансових зобов'язань. Валютою подання цієї фінансової звітності є українська гривня, яка також є функціональною валютою кожної компанії групи.

Перерахунок іноземної валюти. Операції в іноземній валюті відображаються за обмінним курсом Національного банку України (НБУ), встановленим на дату операції. Монетарні активи і зобов'язання в іноземній валюті перераховуються у гривні за офіційним обмінним курсом Національного банку України (НБУ) станом на кінець кожного звітного періоду. Прибутки і збитки від курсових різниць, що виникають у результаті переоцінки активів та зобов'язань у гривні, відображаються у складі прибутку чи збитку як інші доходи/(витрати) або фінансові доходи та фінансові витрати.

Припущення про безперервність діяльності. Товариство є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому.

Оцінка активів і зобов'язань Товариства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність продовжуватиметься в неосяжному майбутньому. Фінансова звітність не включає коригування, які необхідно було б провести в тому випадку, якби Товариство не могло продовжити подальше здійснення фінансово-господарської діяльності відповідно до принципів безперервності діяльності.

Дочірні компанії – це компанії та інші підприємства, в яких Група володіє, безпосередньо або опосередковано, понад половиною голосуючих

акцій або іншим чином має змогу контролювати їхню фінансову і операційну діяльність для отримання економічних вигод. Наявність та вплив потенційних прав голосу, які наразі реалізуються або можуть бути трансформовані, враховуються під час визначення можливостей Групи контролювати інше підприємство.

Дочірні компанії повністю консолідуються, починаючи з дати фактичної передачі Групі контролю над ними (дата придбання), і консолідація припиняється, починаючи з дати припинення контролю.

Всі внутрішньо-системні операції, залишки та нереалізовані прибутки за операціями між компаніями Групи виключаються при консолідації; нереалізовані збитки також виключаються при консолідації, крім випадків, коли витрати не можуть бути відшкодовані. Компанія і всі її дочірні компанії застосовують єдину облікову політику, що відповідає обліковій політиці Групи.

Фінансові інструменти – основні терміни оцінки. Фінансові інструменти обліковуються за амортизованою вартістю, як описано нижче. Витрати на проведення операції – це притаманні витрати, що безпосередньо пов'язані із придбанням, випуском або вибуттям фінансового інструмента.

Притаманні витрати – це витрати, що не були б понесені, якби операція не здійснювалась. Витрати на проведення операції включають виплати та комісійні, сплачені агентам (у тому числі працівникам, які виступають у якості торгових агентів), консультантам, брокерам та дилерам; збори, які сплачуються регулюючим органам та фондовим біржам, а також податки та збори, що стягуються при перереєстрації права власності.

Витрати на проведення операції не включають премій або дисконтів за борговими зобов'язаннями, витрат на фінансування, внутрішніх адміністративних витрат чи витрат на зберігання. Амортизована вартість – це вартість при початковому визнанні фінансового інструмента мінус погашення основного боргу плюс нараховані проценти, а для фінансових активів – мінус будьяке зменшення вартості щодо понесених збитків від

знецінення. Нараховані проценти включають амортизацію відстрочених витрат за угодою при початковому визнанні та будь-яких премій або дисконту від суми погашення із використанням методу ефективної процентної ставки. Нараховані процентні доходи та нараховані процентні витрати, в тому числі нарахований купонний дохід та амортизований дисконт або премія (у тому числі комісії, які переносяться на наступні періоди при первісному визнанні, якщо такі є), не відображаються окремо, а включаються до балансової вартості відповідних статей звіту про фінансовий стан.

Група класифікує свої фінансові активи як кредити та дебіторську заборгованість. Керівництво Компанії визначає класифікацію фінансових активів у момент їх початкового визнання. Кредити і дебіторська заборгованість – це непохідні фінансові активи, що не котируються на активному ринку, є фіксованими платежами або такими, що можуть бути визначені, крім тих фінансових активів, які Група має намір продати негайно або у короткій перспективі.

Кредити та дебіторська заборгованість виникають тоді, коли Група реалізує продукцію або надає грошові кошти безпосередньо дебітору без наміру їх продажу негайно або у найближчому майбутньому. Вони включаються у категорію оборотних активів, крім тих із них, строк погашення яких перевищує 12 місяців після звітної дати. Ці фінансові активи включаються у категорію необоротних активів. У консолідованому звіті про фінансовий стан за МСФЗ кредити та дебіторська заборгованість показані у складі дебіторської заборгованості за основною діяльністю та іншої дебіторської заборгованості.

Класифікація фінансових зобов'язань. Фінансові зобов'язання показані у складі кредиторської заборгованості за основною діяльністю та іншої кредиторської заборгованості і позикових коштів, з визнанням ефекту модифікації, зміни договірних умов зобов'язання, що не призводить до припинення визнання зобов'язання у прибутку або збитку в момент модифікації.

Початкове визнання фінансових інструментів. Фінансові інструменти спочатку визнаються за справедливою вартістю плюс витрати, понесені на здійснення операції. Найкращим підтвердженням справедливої вартості при початковому визнанні є ціна угоди. Прибуток або збиток при початковому визнанні визнається лише у тому випадку, якщо існує різниця між справедливою вартістю та ціною угоди, підтвердженням якої можуть бути інші поточні угоди з тим самим фінансовим інструментом, що спостерігаються на ринку, або методики оцінки, які у якості базових даних використовують лише дані з відкритих ринків. Подальша оцінка фінансових інструментів.

Після початкового визнання фінансові зобов'язання, кредити та дебіторська заборгованість Групи оцінюються за амортизованою вартістю. Амортизована вартість розраховується із використання методу ефективної процентної ставки, а для фінансових активів визначається за вирахуванням збитків від знецінення, якщо такі є.

Премії та дисконти, в тому числі початкові витрати на проведення операції, включаються до балансової вартості відповідного інструмента та амортизуються із використанням ефективної процентної ставки інструмента. Припинення визнання фінансових активів. Група припиняє визнання фінансових активів, коли

(а) активи погашені або права на отримання грошових потоків від активів інакше втратили свою чинність або

(б) Група передала права на отримання грошових потоків від фінансових активів або уклала угоду про передачу, і при цьому

(і) також передала в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням активами, або

(ii) Група не передала та не залишила в основному всі ризики та вигоди володіння, але припинила здійснювати контроль.

Контроль вважається збереженим, якщо контрагент не має практичної можливості повністю продати актив непов'язаній стороні без внесення

додаткових обмежень на перепродаж. Припинення визнання фінансових зобов'язань. Група припиняє визнання фінансових зобов'язань тоді і тільки тоді, коли зобов'язання Групи погашені, врегульовані або термін їх дії закінчився.

Основні засоби обліковані за переоціненою вартістю за мінусом накопиченого зносу. Витрати на ремонт та технічне обслуговування визнаються витратами по мірі їх виникнення. Витрати на заміну значних компонентів основних засобів капіталізуються із наступним списанням вартості заміненого компоненту.

Станом на кожную звітну дату керівництво оцінює наявність ознак знецінення основних засобів. Якщо такі ознаки існують, керівництво розраховує вартість відшкодування, яка дорівнює справедливій вартості активу мінус витрати на продаж або вартості використання, залежно від того, яка з цих сум більша. Балансова вартість активу зменшується до вартості відшкодування, а збиток від знецінення та переоцінки визнається у складі інших сукупних доходів у сумі від'ємного залишку, наявного у сумі дооцінки цього активу; при цьому у звіті про сукупні доходи визнається лише сума перевищення знецінення/переоцінки над сумою дооцінки. Збиток від знецінення, відображений щодо будь-якого активу у минулих періодах, сторнується, якщо мала місце зміна в оцінках, що використовувались для визначення вартості використання активу або його справедливої вартості за мінусом витрат на продаж. Прибутки та збитки від вибуття активів визначаються шляхом порівняння суми надходжень із балансовою вартістю та визнаються у складі прибутку чи збитку.

Амортизація на незавершене будівництво не нараховується. Амортизація інших об'єктів основних засобів розраховується лінійним методом з метою рівномірного зменшення первісної або переоціненої вартості до ліквідаційної вартості протягом залишкового строку їх експлуатації за наступними нормами (табл. 1.6):

**Строки корисного використання основних засобів ПрАТ «Домінік»  
відповідно до вимог чинного законодавства та облікової політики  
підприємства**

Вид основних засобів	Залишкові строки експлуатації, років
Будівлі та споруди	13-20
Транспортні засоби	1-5
Виробниче та інше обладнання	1-5
Пристосування та офісне обладнання	1-5

Ліквідаційна вартість активу – це оціночна сума, яку Компанія отримала б у теперішній момент від продажу цього активу, за мінусом оціночних витрат на продаж, якби стан та строк експлуатації даного активу відповідав строку експлуатації та стану, які цей актив матиме наприкінці строку корисного використання.

Ліквідаційна вартість активу дорівнює нулю, якщо Компанія має намір використовувати актив до кінця фізичного строку його експлуатації. Ліквідаційна вартість активів та строки їх корисного використання переглядаються та, за необхідності, коригуються на кожну звітну дату. У випадку знецінення основних засобів їхня балансова вартість зменшується до вартості використання або до справедливої вартості мінус витрати на продаж, залежно від того, яка з них більша.

Інвестиційна нерухомість – це майно, яким Група володіє для отримання доходу від здачі його в оренду або для підвищення вартості капіталу, або для обох цих цілей, і яке сама Група не займає. Інвестиційна нерухомість включає активи у процесі будівництва для їх використання у майбутньому в якості інвестиційної нерухомості.

Інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю, що включає витрати на проведення операції, в зв'язку з неможливістю достовірно визначити справедливую вартість інвестиційної нерухомості на

дату балансу, а саме: відсутністю на активному ринку поточних цін щодо об'єктів нерухомості й інформації про порівнянні правочини; нестабільністю ринкового попиту; зниження купівельної платоспроможності тощо.

Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та будь-які видатки, які безпосередньо віднесені до придбання. Безпосередньо віднесені видатки охоплюють, наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію.

Собівартість інвестиційної нерухомості не збільшується на суму:

а) витрат, пов'язаних із введенням її в дію (якщо вони не є необхідними для приведення нерухомості до робочого стану відповідно до намірів управлінського персоналу);

б) операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації, або

в) наднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці або інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості.

Якщо оплату за інвестиційну нерухомість відстрочено, її собівартістю є грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту. Інвестиційна нерухомість, яка знаходиться на етапі забудови або реконструкції для її подальшого використання в якості інвестиційної нерухомості, також оцінюється за первісною вартістю. Подальші витрати капіталізуються у балансовій вартості активу лише в разі, коли ймовірно, що Група отримає від цього активу майбутні економічні вигоди, пов'язані з цими витратами, а його вартість можна достовірно оцінити. Всі інші витрати на ремонт та обслуговування визнаються в момент їх виникнення. Оперативна оренда.

У випадках, коли Група виступає орендарем в рамках оренди, за якою всі ризики та вигоди, притаманні володінню активом, не передаються орендодавцем Групі, загальна сума орендних платежів включається до



складу прибутку чи збитку за рік рівними частинами протягом строку оренди.

Строк оренди – це строк дії укладеного орендарем договору про нескасовувану оренду активу, а також будь-який подальший строк після закінчення строку дії договору, протягом якого орендар може, на свій власний розсуд, продовжувати оренду цього активу, здійснюючи чи не здійснюючи орендні платежі, тоді як у момент початку оренди існує об'єктивна впевненість у тому, що орендар має намір реалізувати своє право оренди.

Коли Група є одержувачем лізингу, і, в основному, всі ризики і вигоди, пов'язані з володінням, передаються Групі, активи, одержані в лізинг, капіталізуються у складі основних засобів з дати початку лізингу за нижчою зі справедливої вартості отриманих в лізинг активів і поточної вартості мінімальних лізингових платежів.

Кожний лізинговий платіж частково відноситься на погашення зобов'язання і частково – на фінансові витрати з метою забезпечення постійної процентної ставки на суму залишку заборгованості за фінансовим лізингом. Відповідні зобов'язання за лізингом за вирахуванням майбутніх фінансових витрат включаються до складу позикових коштів. Процентні витрати відносяться на прибуток чи збиток протягом строку лізингу з використанням ефективної процентної ставки. Активи, придбані за договором фінансового лізингу, амортизуються протягом строку їх корисного використання або коротшого строку лізингу, якщо Група не має достатньої впевненості в тому, що вона отримає право власності на цей актив на момент закінчення лізингу.

Товарно-матеріальні запаси обліковуються за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації залежно від того, яка з цих сум менша. Вартість запасів визначається за методом ФІФО. Вартість готової продукції та незавершеного виробництва включає вартість сировини, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та відповідні виробничі накладні витрати,

розподілені на підставі нормальної виробничої потужності, але не включає витрат за позиковими коштами.

Чиста вартість реалізації – це розрахункова ціна реалізації у ході нормального ведення бізнесу за вирахуванням оціночних витрат на доведення запасів до завершеного стану та витрат на збут.

Дебіторська заборгованість за основною діяльністю та інша дебіторська заборгованість спочатку обліковується за справедливою вартістю, а в подальшому оцінюється за амортизованою вартістю із використанням методу ефективної процентної ставки за мінусом резервів на знецінення.

Очікувані кредитні збитки визнаються у фінансовій звітності як резерв, тобто збитки від знецінення, яке може статися в майбутньому, навіть з мінімальною ймовірністю. Кредитний збиток – різниця між передбаченими договором грошовими потоками, що належать організації, і грошовими потоками, які вона очікує отримати.

Резерв під кредитні збитки створюється з моменту первісного визнання активу. Якщо фактор часу істотний, то очікувані грошові потоки дисконтуються за первісною ефективною ставкою процента. Під порядок знецінення підпадають: видані позики; дебіторська заборгованість (торговельна); дебіторська заборгованість з фінансової оренди; інвестиції у боргові цінні папери (що утримуються для отримання грошових потоків у рахунок погашення основної суми боргу та процентів); інвестиції у боргові цінні папери (що утримуються для отримання грошових потоків у рахунок погашення основної суми боргу, процентів, а також від їх продажу).

Під порядок знецінення не підпадають: фінансові активи, що обліковуються за справедливою вартістю через прибуток і збиток; інвестиції у часткові інструменти, що обліковуються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід. Оціночний резерв під очікувані кредитні збитки створюється за рахунок прибутків і збитків і зменшує балансову вартість фінансового активу у звіті про фінансовий стан. У звіті про фінансовий стан

такий резерв визнається у складі активів, зменшуючи тим самим балансову вартість фінансового активу.

Передоплати обліковуються за первісною вартістю. Передоплати відносяться до категорії довгострокових, якщо товари чи послуги, за які було видано передоплати, будуть отримані через один рік або пізніше, або якщо передоплати стосуються активу, який при початковому визнанні буде віднесений до категорії необоротних активів. Передоплати, видані з метою придбання активу, включаються до складу його балансової вартості після того, як Група отримала контроль над цим активом і якщо існує ймовірність того, що Група отримає майбутні економічні вигоди, пов'язані з таким активом.

Інші передоплати списуються на прибуток чи збиток після отримання товарів або послуг, за які вони були здійснені. Якщо існує свідчення того, що активи, товари чи послуги, за які була здійснена передоплата, не будуть отримані, балансова вартість передоплати зменшується належним чином, і відповідний збиток від знецінення визнається у складі прибутку чи збитку за рік. Грошові кошти та їх еквіваленти.

Грошові кошти, використання яких обмежене, виключаються зі складу грошових коштів та їх еквівалентів.

Акціонерний капітал. Прості акції класифіковано як капітал. Витрати, безпосередньо пов'язані з емісією нових акцій, показуються у складі капіталу як зменшення суми надходжень за вирахуванням податків. Перевищення справедливої вартості внесених у капітал сум над номінальною вартістю випущених акцій обліковується у складі капіталу як емісійний дохід.

Дивіденди обліковуються у складі зобов'язань та вираховуються з капіталу у тому періоді, в якому вони були оголошені та ухвалені. Інформація про будь-які дивіденди, оголошені після закінчення звітного періоду, але до ухвалення фінансової звітності до випуску, розкривається у примітках до фінансової звітності.

Позикові кошти обліковуються за справедливою вартістю. Кредиторська заборгованість за основною діяльністю та інша кредиторська заборгованість. Кредиторська заборгованість за основною діяльністю визнається, якщо контрагент виконав свої зобов'язання за угодою. Аванси отримані обліковуються у розмірі початково одержаних сум.

Резерви зобов'язань та відрахувань – це зобов'язання нефінансового характеру із невизначеним строком або сумою. Резерви відображаються у фінансовій звітності, коли Група має теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання у результаті минулих подій і коли існує імовірність того, що для погашення такого зобов'язання потрібне буде відволікання ресурсів, які передбачають економічні вигоди, а суму цього зобов'язання можна розрахувати з достатнім рівнем точності.

Застосовуються форми та системи оплати праці згідно з положеннями та умовами, передбаченими у колективному договорі. За службовими відрядженнями Товариством застосовуються передбачені нормативними актами граничні норми добових на службові відрядження, гранична величина готівкових розрахунків та ін. Заробітна плата, ЄСВ, оплачувані річні відпустки, лікарняні та премії нараховуються у тому році, в якому відповідні послуги надавались працівниками Групи.

У цій фінансовій звітності оподаткування показано відповідно до вимог законодавства із Прибуток із джерелом походження з України та за її межами визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Податок на додану вартість («ПДВ») стягується за двома ставками: 20% при продажу на внутрішньому ринку та імпорті товарів, робіт чи послуг та 0% при експорті товарів та супутніх послуг. Аванси клієнтам та від клієнтів показані у цій фінансовій звітності за вирахуванням ПДВ, оскільки

очікується, що розрахунок за такими сумами буде здійснений шляхом постачання відповідних товарів або послуг.

Доходи визнаються внаслідок передання обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку Група очікує мати право в обмін на ці товари або послуги. Доходи від реалізації відображено без ПДВ та знижок. Група визнає доходи, якщо їх суму можна визначити з достатнім рівнем точності, існує ймовірність отримання Групою майбутніх економічних вигід і дотримано конкретних критеріїв по кожному напрямку діяльності Групи. Сума доходу вважається такою, що не підлягає достовірній оцінці до тих пір, доки не будуть врегульовані всі умовні зобов'язання, пов'язані з реалізацією. Оцінки доходів Групи базуються на результатах минулих періодів з урахуванням категорій покупців, видів операцій та специфіки кожної угоди. Компанія виробляє кондитерську продукцію для її реалізації в Україні та на міжнародних ринках.

Доходи від продажу кондитерських виробів та супутніх товарів, незалежно від того, чи вироблені вони Групою або придбані у інших сторін, визнаються у момент передачі ризиків та вигод від володіння товарами. Зазвичай, це відбувається у момент відвантаження товару. Продажі обліковуються на основі цін, вказаних у специфікаціях до договорів купівлі-продажу. Ціни продажу зазначаються окремо для кожної специфікації.

Витрати обліковуються за методом нарахування. Собівартість реалізованої продукції переважно включає ціну закупки сировини, витрати на утримання персоналу, витрати на амортизацію основних засобів, витрати на енергоносії та інші відповідні витрати.

Фінансові витрати включають процентні витрати за позиковими коштами, збитки від виникнення фінансових інструментів, збитки від курсової різниці за позиковими коштами та процентні витрати за зобов'язаннями з пенсійного забезпечення.

Фінансові доходи включають умовний процентний дохід від фінансових активів.

Розрахунки та судження постійно оцінюються та базуються на попередньому досвіді керівництва та інших факторах, у тому числі на очікуваннях щодо майбутніх подій, які вважаються обґрунтованими за існуючих обставин. Крім суджень, які передбачають облікові оцінки, керівництво Групи також використовує професійні судження при застосуванні облікової політики.

Професійні судження, які чинять найбільш суттєвий вплив на суми, що відображаються у фінансовій звітності, та оцінки, результатом яких можуть бути значні коригування балансової вартості активів та зобов'язань протягом наступного фінансового року, включають:

Податкове законодавство. Податкове, валютне та митне законодавство України продовжує розвиватись.

Суперечливі положення мають різне тлумачення. Хоча керівництво вважає, що його тлумачення є доречним та обґрунтованим, не існує жодних гарантій того, що податкові органи його не оскаржать.

Імовірність відшкодування ПДВ. Значна частка продажів Групи – це експортні продажі за межі України. У результаті, Група платить більшу суму податку на додану вартість (ПДВ), ніж вона відшкодовує, отже, має позицію з ПДВ до відшкодування в Україні.

Строк корисного використання основних засобів. Об'єкти основних засобів, що належать компанії, амортизуються з використанням прямолінійного методу протягом усього строку їх корисного використання, який розраховується відповідно до бізнес-планів та операційних розрахунків керівництва щодо цих активів. На оцінку строку корисної служби та ліквідаційної вартості необоротних активів впливають ступінь експлуатації активів, технології їх обслуговування, зміни в законодавстві, непередбачені операційні обставини. Керівництво періодично перевіряє правильність застосовуваних строків корисного використання активів. Даний аналіз проводиться виходячи з поточного технічного стану активів і очікуваного періоду, протягом якого вони будуть приносити економічні вигоди. Будь-

який з вищевказаних факторів може вплинути на майбутні норми амортизації, а також балансову і ліквідаційну вартість основних засобів.

Запаси. На дату складання звітності компанія оцінює необхідність зменшення балансової вартості запасів до їх чистої реалізаційної вартості. Оцінка суми знецінення проводиться на основі аналізу ринкових цін подібних запасів, що існують на дату звіту та опублікованих в офіційних джерелах. Такі оцінки можуть мати значний вплив на балансову вартість запасів. Також, на кожную звітну дату, компанія оцінює товарно-матеріальні запаси на наявність надлишків і старіння запасів.

Торговельна та інша дебіторська заборгованість. Дебіторська заборгованість показується у звітності за чистою можливою ціною реалізації за вирахуванням резерву по сумнівних боргах. Резерви на покриття збитків розраховуються щодо торговельної дебіторської заборгованості відповідно до строків утворення заборгованості та прострочення платежів. При розрахунку можливе врахування не лише історичних, а й прогнозних даних. До даних резервування, розрахованих на історичних даних, застосовуються додаткові коригування для відображення очікуваних змін в якості погашення дебіторської заборгованості.

Знецінення активів. Для оцінки зменшення корисності активів передбачено три етапи: при первісному визнанні та за відсутності суттєвого зростання кредитного ризику, резерв під збитки розраховується як очікувані кредитні збитки в межах строку до погашення активу; при суттєвому зростанні кредитного ризику, резерв під збитки розраховується як очікувані кредитні збитки за весь залишковий строк дії активу; при настанні об'єктивних ознак знецінення, резерв під збитки продовжує розраховуватися як очікувані кредитні збитки за весь залишковий строк дії активу, але при цьому відсотки починають нараховуватися на чисту балансову вартість активу після вирахування резерву, в той час, як на перших двох етапах відсотки нараховуються на валову балансову вартість без врахування резерву. Суми очікуваних збитків оцінюються як розрахунок очікуваних грошових потоків

для кількох сценаріїв можливого погашення активу та зважування їх результатів ймовірності. Для активів без ознак знецінення – це повне погашення без збитків, з врахуванням часу до повного списання активу.

Судові розгляди. Керівництво висуває суттєві припущення при оцінці і відображенні запасів і ризику схильності впливу умовних зобов'язань, пов'язаних з поточними судовими розглядами та іншими не врегульованими позовами, а також іншими умовними зобов'язаннями. При оцінці ймовірності задоволення позову проти компанії або виникненні матеріальних зобов'язань, а також при визначенні вірогідних сум остаточних розрахунків або зобов'язань необхідні судження керівництва. Через невизначеність, властиву процесу оцінки, фактичні витрати можуть відрізнятися від початкових розрахунків.

Такі попередні оцінки можуть змінюватися в міру надходження нової інформації, отриманої від внутрішніх фахівців компанії, якщо такі є, або від третіх сторін, таких, як адвокати. Перегляд таких оцінок може мати значний вплив на майбутні результати операційної діяльності.

Нематеріальні активи. Нематеріальні активи Компанії складаються з програмного забезпечення та прав користування.

Інвестиційна нерухомість. Товариство надає в оренду третім особам деякі приміщення, які раніше використовувалось в основній діяльності. У зв'язку з цим ці активи були рекласифіковані з основних засобів в інвестиційну нерухомість.

Запаси. Облік та відображення у фінансовій звітності запасів здійснюється згідно МСБО 2.

Запаси обліковуються за однорідними групами: – товари – виробничі матеріали – незавершене виробництво – готова продукція.

Собівартість придбаних у третіх осіб запасів складає вартість придбання та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням. Запаси відображаються у фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: собівартості або чистої вартості реалізації.



Поточна дебіторська заборгованість. Дебіторська заборгованість класифікується як поточна (отримання очікується на протязі поточного року або операційного циклу). Початкове визнання дебіторської заборгованості здійснюється за справедливою вартістю переданих активів. У фінансовій звітності короткострокова дебіторська заборгованість оцінюється та відображається за чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації дебіторської заборгованості оцінюється з урахуванням наданих знижок, повернень товарів або безнадійної заборгованості.

Грошові кошти та їх еквіваленти. Грошові кошти Компанії включають грошові кошти в банках, готівкові кошти в касі, грошові документи та еквіваленти грошових коштів, які не обмежені в

Зобов'язання та резерви. Облік та визнання зобов'язань і резервів в Компанії здійснюється відповідно до МСБО 37. Зобов'язання класифікуються на довгострокові (строк погашення більш ніж 12 місяців) та поточні (строк погашення до 12 місяців).

Поточна кредиторська заборгованість враховується та відображається в Балансі по первісній вартості, яка дорівнює справедливій вартості отриманих активів або послуг. Резерви визнаються, якщо Компанія в результаті події в минулому має юридичні або фактичні зобов'язання, для врегулювання яких з більшою ступеню вірогідністю знадобиться відтік ресурсів, які можна оцінити з достатньою надійністю. Компанія визнає в якості резервів – резерв відпусток, виходячи з фонду оплати праці і розрахункового оціночного коефіцієнта.

Власний капітал. Статутний капітал враховує в себе внески учасників (акціонерів). Компанією створено резервний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку відповідно до чинного законодавства України та установчих документів.

У складі власного капіталу знаходиться резерв дооцінки основних засобів. Нерозподілений прибуток відображає прибуток Компанії з початку діяльності по звітну дату.

Позикові кошти. Група не хеджує свої зобов'язання в іноземній валюті та ризику зміни процентної ставки. Довгострокові зобов'язання

Для розрахунку процентних витрат за період та визначення поточної частини лізингових платежів складено графік розрахунків.

Внаслідок наявності в українському податковому законодавстві положень, які дозволяють більш ніж один варіант тлумачення, а також через практику, що склалася в нестабільному економічному середовищі, ймовірно, що Товариство змушене буде сплатити додаткові податки, штрафи та пені. На думку керівництва Товариство сплатило усі податки, тому фінансова звітність не містить резервів під податкові збитки. Податкові звіти можуть переглядатися відповідними податковими органами протягом трьох років.

Керівництво Товариства визнає, що діяльність Товариства пов'язана з ризиками і вартість чистих активів у нестабільному ринковому середовищі може суттєво змінитись унаслідок впливу суб'єктивних та об'єктивних чинників, вірогідність і напрямок впливу яких заздалегідь точно передбачити неможливо. До таких ризиків віднесено кредитний ризик, ринковий ризик та ризик ліквідності.

Загальну відповідальність за створення структури управління ризиками та здійснення нагляду над нею несе керівництво Товариства.

Кредитний ризик являє собою ризик фінансового збитку внаслідок невиконання клієнтом або контрагентом за договором про фінансовий інструмент свого зобов'язання перед підприємством.

Цей ризик виникає, головним чином, у зв'язку з дебіторською заборгованістю клієнтів перед Товариством. Основним методом оцінки кредитних ризиків керівництвом Товариства є оцінка кредитоспроможності контрагентів та їх індивідуальними характеристиками.

Ринковий ризик полягає в тому, що зміни ринкових курсів, таких як валютні курси, процентні ставки та курси цінних паперів, будуть впливати на доходи або на вартість фінансових інструментів Товариства. Метою управління ринковими ризиками є управління і контроль рівня ринкового ризику в прийнятих межах параметрів при оптимізації прибутковості на ризик.

Ризик ліквідності – ризик того, що Товариство матиме труднощі при виконанні зобов'язань, пов'язаних із фінансовими зобов'язаннями, що погашаються шляхом поставки грошових коштів або іншого фінансового активу.

Підхід підприємства до управління ліквідністю передбачає забезпечення, наскільки це можливо, постійної наявності ліквідності, достатньою для виконання зобов'язань підприємства у міру настання терміну їх погашення, не несучи при цьому неприйнятних збитків і без ризику нанесення шкоди репутації Підприємства. Підприємство прагне забезпечити постійну наявність достатньої кількості коштів для здійснення планових операційних витрат.

Управління капіталом. Політика підприємства передбачає: підтримання стабільного рівня капіталу для забезпечення довіри з боку учасників ринку, забезпечити належний прибуток учасникам Товариства, а також забезпечення стійкого розвитку господарської діяльності в майбутньому. Керівництво Товариства здійснює огляд структури капіталу на щорічній основі. При цьому керівництво аналізує вартість капіталу та притаманні його складовим ризики.

Більш детально аналіз активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів досліджуваного підприємства відображено в табл. 1.7-1.8.

Таблиця 1.7

**Показники стану та динаміки активів, зобов'язань та власного капіталу  
станом на кінець 2017-2019 рр.**

Показники	2017	2018	2019	У % до 2019		Відхилення 2019 до:	
				2017	2018	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Нематеріальні активи за залишковою вартістю	858,0	674,0	546,0	-312,0	-128,0	63,6	81,0
Основні засоби за залишковою вартістю	153853,0	148094,0	125186,0	-28667,0	-22908,0	81,4	84,5
Інвестиційна нерухомість за залишковою вартістю	134175,0	2136,0	2223,0	-131952,0	87,0	1,7	104,1
Довгострокова дебіторська заборгованість	100,0	70,0	49,0	-51,0	-21,0	49,0	70,0
Усього необоротних активів	156578,0	150974,0	128004,0	-28574,0	-22970,0	81,8	84,8
Запаси	79229,0	115206,0	84257,0	5028,0	-30949,0	106,3	73,1
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	80652,0	72047,0	79736,0	-916,0	7689,0	98,9	110,7
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	-	-	-	-	-	-	-
з бюджетом	514,0	879,0	-	-514,0	-879,0	0,0	0,0
Інша поточна дебіторська заборгованість	19540,0	13404,0	6225,0	-13315,0	-7179,0	31,9	46,4
Гроші та їх еквіваленти	46538,0	43314,0	117663,0	71125,0	74349,0	252,8	271,7
Усього оборотних активів	226473,0	244850,0	287881,0	61408,0	43031,0	127,1	117,6
Усього активів	383051,0	395826,0	415885,0	32834,0	20059,0	108,6	105,1

Продовж. табл. 1.7

1	2	3	4	5	6	7	8
Зареєстрований (пайовий) капітал	31827,0	31827,0	31827,0	-	-	100,0	100,0
Капітал у дооцінках	2733,0	2733,0	2733,0	-	-	100,0	100,0
Додатковий капітал	4817,0	4797,0	4797,0	-20,0	-	99,6	100,0
Резервний капітал	8543,0	8543,0	8543,0	-	-	100,0	100,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	289902,0	312374,0	333589,0	43687,0	21215,0	115,1	106,8
Усього власний капітал	337822,0	360274,0	381471,0	43649,0	21197,0	112,9	105,9
Інші довгострокові зобов'язання	-	2384,0	1528,0	1528,0	-856,0	-	64,1
Усього довгострокові зобов'язання	-	2384,0	1528,0	1528,0	-856,0	-	64,1
Поточна кредиторська заборгованість за:	-	-	-	-	-	-	-
довгостроковими зобов'язаннями	-	692,0	789,0	789,0	97,0	-	114,0
товари, роботи, послуги	33868,0	23764,0	18984,0	-14884,0	-4780,0	56,1	79,9
розрахунками з бюджетом		2332,0	4706,0	4706,0	2374,0	-	201,8
розрахунками зі страхування		187,0	453,0	453,0	266,0	-	242,2
розрахунками з оплати праці	4766,0	3366,0	4618,0	-148,0	1252,0	96,9	137,2
Інші поточні зобов'язання	2314,0	2827,0	3336,0	1022,0	509,0	144,2	118,0
Усього поточних зобов'язань і забезпечень	45229,0	33168,0	32886,0	-12343,0	-282,0	72,7	99,1
Усього власний капітал та зобов'язання	383051,0	395826,0	415885,0	32834,0	20059,0	108,6	105,1

Згідно з даними табл. 1.7 валюта балансу збільшується протягом досліджуваного періоду. Зокрема, валюта балансу у 2019 році порівняно із 2017 роком на 32834,0 тис. грн. (8,6 %), та на 20059,0 тис. грн. (5,1 %).

**Показники стану та динаміки доходів, витрат та фінансових результатів  
за 2017-2019 рр.**

Показники	2017	2018	2019	У % до 2019		Відхилення 2019 до:	
				2017	2018	2017	2018
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	661 401,0	565 951,0	502 668,0	-158 733,0	-63 283,0	76,0	88,8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	538 909,0	454 368,0	409 777,0	-129 132,0	-44 591,0	76,0	90,2
Валовий:							
прибуток	122 492,0	111 583,0	92 891,0	-29 601,0	-18 692,0	75,8	83,2
Інші операційні доходи	9 700,0	9 159,0	13 863,0	4 163,0	4 704,0	142,9	151,4
Адміністративні витрати	32 094,0	28 361,0	29 362,0	-2 732,0	1 001,0	91,5	103,5
Витрати на збут	43 296,0	46 268,0	45 285,0	1 989,0	-983,0	104,6	97,9
Інші операційні витрати	11 057,0	20 624,0	12 249,0	1 192,0	-8 375,0	110,8	59,4
Фінансовий результат від операційної діяльності:							
прибуток	45 745,0	25 489,0	19 858,0	-25 887,0	-5 631,0	43,4	77,9
Інші фінансові доходи	1 728,0	2 403,0	7 796,0	6 068,0	5 393,0	451,2	324,4
Фінансові витрати		55,0	515,0	515,0	460,0	-	936,4
Інші витрати	331,0	207,0	732,0	401,0	525,0	221,1	353,6
Фінансовий результат до оподаткування:				0,0	0,0	-	-
прибуток	47 142,0	27 630,0	26 407,0	-20 735,0	-1 223,0	56,0	95,6
Витрати (дохід) з податку на прибуток	8 665,0	5 158,0	5 192,0	-3 473,0	34,0	59,9	100,7
Чистий фінансовий результат:							
прибуток	38 477,0	22 472,0	21 215,0	-17 262,0	-1 257,0	55,1	94,4

Протягом досліджуваного періоду доходи підприємства скоротилися. Зокрема, у 2019 році цей показник зменшився на 158 733,0 тис. грн. (або 24,0 %) порівняно з 2017 роком та на 63 283,0 тис. грн. (11,2 %). Чистий

прибуток у 2019 році скоротився на 17 262,0 тис. грн. (або 44,9 %) порівняно із 2017 роком та на 1 257,0 тис. грн. (або 5,6 %).

## **Висновки за розділом 1**

Рушієм історії людства завжди було виробництво матеріальних благ, оскільки суспільство може існувати та розвиватись лише завдяки безперервному оновленню та повторенню тих чи інших виробничих і соціальних процесів. Звідси – злети та падіння, бурхливий розвиток економіки та її кризи.

Джерелами про господарський побут давніх народів є предмети побуту, зброя, малюнки, гончарні та інші вироби, які вчені знаходять під час археологічних розкопок. Хоча нашій планеті Земля близько 4,5 мільярди років, але життя на ній існує не більше ніж 1 мільярд. Про точну дату появи людини вже багато написано, однак вчені різних галузей науки поки не знайшли точної відповіді на це складне питання.

Дослідження літературних, історичних і наукових джерел дозволило авторам виділити розвиток облікової культури в праісторичному розвитку країн.

У загальному під обліковою культурою ми розуміємо рівень облікових знань у країні на певному етапі її розвитку. Це поняття, на нашу думку, є складним і охоплює декілька рівнів знань і практичних навиків, організацію, методику та методологію обліку. Завершальним при цьому завжди є технологія облікового процесу.

Перші ознаки зародження специфічно розвинених облікових культур археологи та історики знайшли давно в долинах рік Нілу, Тигру, Євфрату. Це не дивно. Саме тут значного розвитку набуло примітивне землеробство та

скотарство. Говорячи про розвиток обліку давніх країн Сходу, ми маємо на увазі насамперед Древній Єгипет, Месопотамію (Вавилон), Іудею, Персію, Індію, Китай. Саме про ці країни маємо історичні дослідження.

Період існування Древньої Греції, елліністичних держав Селевкідів, Птоломеїв, Пергамута Понтійського царства, разом з Древнім Римом – це період античності. У цей період облік поповнився натуральними та вартісними вимірниками, первинними документами та процедурами обліку. Із Древнім Римом пов'язують зародження бюджетного обліку.

Досягнень безперечно було дуже багато, але й існувало досить нерозкритих облікових таємниць: дані балансу не узагальнювалися, не існували рахунки виробництва та доходів, капіталу, амортизації, не складалися оборотні відомості, головна книга.

Появу терміну «бухгалтер», а звідси і бухгалтерія, історики датують середніми віками. Імператор Максиміліан в 1499 р. наказав, щоб в його камері (казначействі) в Інсбруку був надійний та акуратний писар, який міг би належно вести книги і називався б «бухгалтером», причому вперше бухгалтером був названий Христофор Штехер.

Сьогодні робота бухгалтера мало пов'язана із триманням книг. Бухгалтери працюють із використанням комп'ютерів чи ноутбуків, а більшість документів є електронними.

Бухгалтерський облік досліджуваного підприємства ПрАТ «Домінік» ведеться відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією. На чолі бухгалтерії – головний бухгалтер. Облік ведеться за допомогою програмних продуктів.



## РОЗДІЛ 2

### РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

#### **2.1. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні із дослов'янського періоду до кінця XVIII століття**

У дослов'янський період територію України населяли різні народи і племена. Найбільш відомою і давньою була трипільська цивілізація, яка існувала в період з 2500 до 2000 років до н.е. У трипільців широкого розвитку набуло гончарство, кераміка.

Археологи знаходять велику кількість статуеток, табличок, як умовного (абстрактного) характеру, так і реалістичні. Призначення їх важко встановити. Є припущення, що вони могли б бути дитячими іграшками, виконувати релігійні та ритуальні функції. Можна припустити також, що реалістичні глиняні статуетки використовувалися для обліку майна, через форму зображення на них тварин, людей, знарядь, праці. Трипільські вироби нагадують старогрецьку (мікенську) кераміку.

На жаль, таблички кріто-мікенської культури не розшифровані і до сьогодні. Тому стверджувати, чи припускати, що крім статуеток для обліку майна трипільці застосовували глиняні таблички досить сміливо. Одне незаперечне, в надрах трипільської культури, з певним рівнем цивілізації, досить розвиненими ремеслами, господарством повинен був існувати і відповідний облік майна. А глина і високий рівень гончарства нашо́вхують на думку, що це могли бути і глиняні таблички, і статуетки, згадаймо Вавилон – глиняні таблички, Єгипет – папірус. Облік проводився в ті часи на найбільш, поширеному матеріалі, що відповідав цій меті на даній території.

Спроби розшифрувати трипільські знаки за допомогою древньогрецької та інших європейських мов не дали, як відомо, бажаних результатів. Це пов'язано з тим, що знаки перших мов -- шумерський

клинопис, єгипетські та китайські ієрогліфи означали слова, а букви древньогрецької або латині – звуки.

Однак, дослідники встановили, що глиняні кульки різного діаметру використовувались трипільцями перш за все в храмових господарствах для обліку зерна, худоби та інших продуктів. При цьому сама велика кулька означає число 360, тобто кількість днів в році, середня 60 (що рівне загальній кількості суглобів на пальцях рук і ніг), 10 – кількості пальців на руках і ногах. Відносно «дзвіночків» на глиняних табличках то вони означають одиницю, крапка – десять, інші піктограми – назву продуктів і міру їх об'єму. «Дзвіночки» знаходять разом з кульками постійно в трипільських поселеннях. Вже сьогодні ми можемо стверджувати, що в надрах трипільської культури, з певним рівнем цивілізації, досить розвиненими ремеслами, господарством існував чітко відпрацьований, системний облік майна. Звичайно все вищесказане – на сьогодні лише гіпотеза [77].

За доби міді та бронзи ще яскравіше намічається різниця культурних впливів, під яким перебували південна та північна частина Східної Європи. Територія України перебувала під впливом таких осередків як передньоазійський, кавказький та західноєвропейський, ближче – угорський.

З кінцем бронзового віку на Україні пов'язане місцеве виробництво бронзи та висока ливарна техніка її. Помічається кілька культур які мали свої прикмети: Білогрудівська, Висоцька, Ворхимередністровська. Вони характеризуються скотарсько-хліборобським побутом і зв'язками з Італією, Наддунайщиною, Сибіром. Таким чином розвиток виробництва та торгівлі обов'язково спричинив і ведення обліку. Хоч ми і не маємо на сьогодні ніяких доказів. На цю добу припадає поява на Україні першого народу – кіммерійців, який описав у Vст. Геродот. Хронологічно культура кіммерійців датується 1500 до 700 р. до н.е. Кіммерійці характеризуються табунним скотарством, високою культурою бронзи та кераміки з кольоровими інкрустаціями. Вони були першим народом, який мав царів. А це є не що

інше як підтвердження того, що перед з обліком тут мали місце і елементи права.

Починаючи з VII століття до н.е., на початку залізного віку на Чорноморському побережжі сучасної України почали осідати греки. Торгуючи з народами, що тут проживали, а також у пошуках кращої долі, грецькі колоністи заснували ряд міст-колоній. Нам відомі такі як Тіра в лимані Дністра, Ольвія в лимані Дніпра, Херсонес, Теодосія (Феодосія), Пантікапей (Керч).

Грецькі колоністи несли з собою і свою цивілізацію: порівняно вищу від тих народів, що жили за межами міст-колоній. Закономірно, що й облік у грецьких колоніях був організований за тими же принципами що і в Греції. Облік вівся на вибілених гіпсом дощечках, глиняних черепках, інколи на папірусі. Основною грошовою одиницею була драхма. Сто драхм становили міну, а 60 мін – талант [39].

Серед грецьких колоній перше місце належить Ольвії. В місті була розвинена місцева промисловість, зокрема, керамічні і ювелірні вироби, виробництво зброї. Як і інші чорноморські колонії Ольвія карбувала власну монету, вела в значних розмірах торгівлю. Це ще раз підтверджує те, що торгівля та грошовий обіг вимагали належного обліку. В колоніях-факторіях було досить розвинуте і право. Так зокрема, по зроблених розкопках в Херсонесі, відомо що на вулицях стояли стели, псефізми – урядові декрети, висічені на мармурових плитах. Серед них мармурова плита з написом: «Присяга громадян на вірність конституції своєї держави» (I-II ст. до н.е.).

Грецька цивілізація безперечно впливала на скіфські народи, що жили поза колоніями. У свою чергу на греків мали вплив і варвари-скіфи. Іранське плем'я скіфів теж з'явилося в Україні приблизно в VIII-VII віках до н.е. Разом з греками вони утворили євразійську специфічну культуру. Зрозуміло, що ця культура і породила своєрідний облік. На жаль, ми не маємо достовірних історичних та археологічних фактів, які б свідчили про рівень обліку цієї цивілізації. Але досконале різьбярство і ювелірне виробництво, а також

різноманітні круглі печатки і таблички з записами, подібними до вавілонських і персидських, наводять на думку, що облік у цій змішаній культурі теж був змішаним з грецько-персидським, але з пріоритетом першого.

У V столітті до н.е. утворилося Боспорське царство, яке займало територію Чорноморського узбережжя та Кримський півострів. Столицею в ньому було м. Пантікапей. У Боспорському царстві велася жвава торгівля з Афінами, воно мало свої банки-трапези, чеканило монету. Навіть після того, як Боспорське царство стало васалом Римської імперії і в обігу з'явилися римські монети, в ньому збереглися ті ж принципи ведення обліку, що і в Древній Греції. Це було в I столітті нашої ери. Дальший період присутності на території України в період з II ст. до н.е. до II століття нашої ери сарматів говорять про те, що вони перейняли майже повністю культуру скіфів [57].

Потім присутність та переміщення через територію України аланів, готів, гунів, аварів, болгар, хозар, угрів, печенігів хоч і доніс нам певні відомості про ведення цими народами господарства, однак про стан ведення обліку ми не маємо ніяких відомостей. Хоча можна з впевненістю сказати, що він був присутній, як і у скіфів і вівся приблизно на такому ж рівні.

Перші відомості про населення предків українських племен датуються періодом так званої Черняхівської культури. Вчені-історики відносять її до IV-VII сторіччя. Поля поховань дають можливість зробити висновок про значні торгові зносини, грошовий обіг, а відповідно і облік носії цієї культури.

Слов'яни під назвою венедів відомі від старогрецьких та римських письменників. Готський історик Йордан писав, що «анти найхоробріші між венедями, живуть над луком Чорного моря, від Дністра до Дніпра», хоча за іншими відомостями можна стверджувати, що держава антів об'єднувала значно більшу територію.

Анти, як вважає більшість істориків були носіями Черняхівської культури. Незважаючи на те, що з археологічного погляду пам'ятки антів ще

мало досліджені, збереглося чимало відомостей про громадську та політичну їх організацію. Антські речі знайдені у басейні р. Рось свідчать про існування там певного рівня облікової культури, а існування царської влади про певні паростки правової політики. В обігу з'явилися іранські (сасанідські) монети.

Держава антів проіснувала з кінця IV до початку VII ст. Одночасно з антами починають вживати назву слов'яни, яка згодом повністю утверджується. Поселення українців VII-VIII сторіч, за даними археологічних знахідок, свідчать про значний розвиток в них рільництва, скотарства, гончарства, ткацтва, обробки заліза та інших ремесел.

Відомо зі знайдених в розкопках монет, що в той час на території України велася досить значна торгівля з Китаєм, Індією, особливо з арабським халіфатом. Диргеми (гроші арабського халіфату) вказують на майже точні дати ведення торгівлі, так як їх карбували тільки за життя того чи іншого халіфа. Крім арабських монет знайдено західноєвропейські: французькі, німецькі, англійські та інші. Арабські письменники багато оповідали про слов'ян (українців), про торгівлю з ними. Вони писали, що українські купці приходили до Багдаду, Закавказзя, навіть до Олександрії. Арабський письменник кінця VIII ст. Мохамед Бен Істак писав, що ці товари спрямовували до Тегерану. Ці факти свідчать про необхідність ведення обліку в той час, особливо торгівельного, так як торгівля велася з різними країнами і на далеких віддальх.

У 846 році араб Ібн-Хурдадбег, завідувач пошти в Ірані, у своїх славетній «Книзі шляхів та царств» змалював інтернаціональний характер торгівлі цієї доби, відзначаючи те, що від Рейну та Дунаю до Середньої Азії купці розмовляли різними мовами в т.ч. і слов'янською. Як арабська торгівля занепала важливим стає шлях з «з варяг у греки», а також шлях який перетинав Україну з Сходу на Захід. Роль українських племен не була пасивною в цьому торговельному вирі. Вони не обмежувались транзитною торгівлею, а вносили в неї і свої товари – хутро, віск, мед. Поставляли вони і «челядь» – рабів. Торгівля і відповідно товарний і грошовий обіг вимагали і

певної системи обліку. За доби, яка передувала виникненню Київської держави -- у VII-VIII ст. Придніпров'я переживало надзвичайне економічне піднесення у зв'язку з розквітом торгівлі з Іраном, Візантією, арабами [43].

У VII-IX століттях утворюється союз племен під назвою Руська земля з центром у Києві. Маючи вигідне географічне положення і зміцнюючи центральну владу, Київська Русь веде жваву торгівлю з Заходом, Сходом, Північчю, Півднем. Обмін, торгівля викликають необхідність появи грошей, кредиту ведення обліку.

Систематизація облікової літератури та інших джерел дозволили авторам розглянути праісторичний розвиток України та визначити в ньому такі етапи виникнення облікової культури (табл. 2.1).

*Таблиця 2.1*

**Праісторичний розвиток України та виникнення облікової культури**

<b>Історична доба</b>	<b>Матеріальна культура</b>	<b>Соціальна і духовна культура</b>	<b>Облікова культура</b>
Старіший палеоліт 200000 – 40000	Мисливство, рибальство, збирання готових продуктів, вироблення грубих крем'яних знарядь - «стусанів», засвоєння вогню; печерні житла	Кочування в окремих групах; поховання в печерах; культові вірування ще не досліджені	Перші риси облікової культури, печерні малюнки
Молодший Палеоліт 40000 – 8000	Ті самі форми господарства, вироблення дрібнішого крем'яного знаряддя; відкриті стоянки з першими куреннями	Кочування в організованих групах; перші вияви мистецтва, мисливська магія, культ богині плодючості; кістякові поховання без ритуалу або скорочені, з червоною охрою (померлих)	Виникнення облікової уяви, зарубки на кістках
Мезоліт 8000- 5000	Ті самі форми господарства, крім того, збирання устриць, вироблення дуже дрібного крем'яного знаряддя (мікроліти); стоянки на піскових дюнах із куреннями	Кочування в окремих групах; у похованнях обрядово скорочені кістяки (культ померлих)	Зародження облікової культури, розширення облікової уяви, значне поширення позначок, зарубок тощо

<b>Історична доба</b>	<b>Матеріальна культура</b>	<b>Соціальна і духовна культура</b>	<b>Облікова культура</b>
Неоліт 5000 – 1800	Мотикове хліборобство, мисливство, рибальство, початки гірництва й торгівлі, вироблення шліфованого крем'яного знаряддя, початки гончарства й ткацтва; житлові землянки й хати	Початки сільського життя, мати – голова родини (матріархат); розвиток декоративного мистецтва; в похованнях обрядово скорочені кістяки, початки тілопалення; культ богині плодючості, віра в потойбічний світ	Те саме, спроби фіксації облікових даних на табличках, посуді, скульптурах
Бронзова доба 1800 – 800 до н.е.	Хліборобство, скотарство (перші коні), мисливство, рибальство, гірництво, торгівля, бронзівництво, перші вози, дерев'яні плуги, серпи, коси; хати й землянки, господарські будівлі, перші городища	Спершу мати, пізніше батько – голова родини (патріархат); початки соціальних відмінностей, кістякові й тілопальні поховання з жінками й дітьми; культ богині плодючості; тотемізм, початок культурної нівелізації	Зародження примітивного обліку, початкове ведення кам'яних книг, рахунків, початок формування елементів методу обліку
Гальштатська доба 800 – 500 до н.е.	Ті самі форми господарства; оброблення заліза, бронзи й золота; хати, городища, селища	Патріархат, початки племінної організації та невідмінності; культ богині плодючості, померлих і сил природи, тотемізм; тілопальні й кістякові поховання з жінками й невідмінниками під могилами, в кам'яних і дерев'яних гробницях; початки грецької культури впливів	Подальший розвиток облікової культури бронзової доби, визначення об'єктів обліку, перші ознаки зародження бухгалтерського обліку
Лятенська доба 500 – 0 до н.е.	Хліборобство, скотарство, торгівля (перші монети); масове виробництво залізного знаряддя і зброї, оброблення заліза й інших металів, емалювання, перше гончарське коло; ті самі житлові умови	Патріархат; перша державна організація (Боспорське царство); такий самий культ; тілопальні поховання; кельтські впливи	Формування обліку як самостійної галузі людської діяльності, виникнення перших нормативів облікової роботи

<b>Історична доба</b>	<b>Матеріальна культура</b>	<b>Соціальна і духовна культура</b>	<b>Облікова культура</b>
Римська доба 1 – 375 рр.	Хліборобство, скотарство, торгівля, промисел, виноробство, оброблення заліза й інших металів із вживанням емалі й дорогих каменів; ті самі житлові умови	Патріархат; Боспорське царство, впливи римських провінцій; такий самий культ і похоронний обряд	Створення примітивних форм обліку, подальший розвиток його, винахід перших облікових приладів
Доба переселень народів 375 – 800 рр.	Ті самі форми господарства, роди промислів і житлові умови; на півдні початки кам'яного будівництва; зубожіння через навалу азійських кочовиків	Патріархат; племінна організація; культ предків і сил природи; тілопальні поховання	Формування принципів державного обліку, подальший розвиток простих форм обліку
Княжа доба 800 – 1340 рр.	Ті самі форми господарства, промислів і житлові умови; багато оборонних городищ, дерев'яне, цегляне й кам'яне будівництво	Патріархат, відтак християнська родина; племінна організація, князівства, київська, згодом галицько-волинська держава; поганські вірування, згодом християнство	Завершення розвитку облікової культури та формування обліку як самостійної галузі людської діяльності

Передумови виникнення Київської України-Русі безперечно ґрунтується на її економічному піднесенні і звідси існуванні міцної державної організації. Так Константин Порфірородний згадує договір між Василем і цісарем Візантійським і Руссю (Аскольдом) – (873-874 рр.), тобто в період, ще до офіційної дати виникнення Київської Русі. На ті ж роки припадає створення першого Рафальштеттенського митного статуту, датованого часами Людовіка Німецького (876 р.), яким встановлювалось мито з краму, довозжуваного з Русі в Баварію. Тобто вже в ті часи Русь користувалась в зовнішній торгівлі митним право.



Київська Україна-Русь, як держава виникла наприкінці IX ст. Називають навіть 882 р., коли Києвом став правити князь Олег. Ведучи завоювальницькі війни Олег об'єднував слов'янські племена.

Київський митрополит Іларіон у своєму «Слові о законі і благодаті», написаному до появи «Повісті временних літ» веде рід князів України-Русі від Ігоря. Тобто Олег в нього як тимчасовий, але талановитий правитель, опікун Ігоря, який встановив для населення обов'язковий відробіток «полюддя», у формі обов'язкового відробітку.

За цих умов князь із своєю дружиною робив об'їзд власних земель і кожна околиця, де він зупинявся, утримувала його якийсь час, а також платила йому данину шкірами, воском, медом. Пізніше усі мешканці зобов'язані були сплачувати дань від «димув», тобто землі, на якій проживали, або «рала» з землі, яку обробляли. Крім цього, були ще окремі спеціальні податки, як ловче (утримання княжого двору під час ловів), повіз від перевозів, мито від торгів у місті. Князя Олега можна сміло назвати основоположником податкової системи Русі-України [77].

Також він указав договори з сусідніми державами. Зокрема договори з Візантійською імперією укладались в двох однакового змісту грецькою і старослов'янською. Договори надавали великих прав Олеговій дружині та купцям з Русі. В договорі передбачалось шестимісячне утримання купців в Царгороді за рахунок греків, забезпечення харчами, інструментами та іншим майном під час подорожі додому. За Руссю визнавалось право безмитної торгівлі з греками. В договорах вирішувались і міжнародні питання: що робити, якщо затоне корабель котроїсь із договірних сторін, якщо вб'ють чужого підданого, втеча раба тощо. Візантія, за часів правління Олега, сплачувала Київській Русі значну контрибуцію. Договір 907-911р.р.- найцінніше джерело нашої історії права. Україна-Русь виступає в ньому як держава, що має політичну організацію, устійне право (згадується «закон.... языка нашего, Закон руский»).

Князювання Ігоря теж відоме укладенням ним договорів з Візантією, збиранням данини. Таким чином можна припустити, що за князювання перших київських князів появились паростки міжнародного права та міжнародних розрахунків.

За правління княгині Ольги історія відкриває нам той факт, що на Русі існувало право та обов'язок кривавої помсти. Ольга закладала нові міста, села, погости і призначала в них правителів. Першою з князів вона спробувала ввести порядок щодо данини: встановила норми податків – «устави», «уроки», «броки», «дані». В X ст. всі вони мали своє окреме значення.

Трагічна смерть Ігоря примусила уважно поставитись до справи оподаткування народу, спробою чого були Ольжині «устави» та «уроки». Данина ділилась на 3 частини: дві йшли на Київ, а одна -- на Вишгород, місто Ольги. В цьому видно ідею поділу між державним прибутком і власністю князя, що свідчить про високий рівень державності. Ольга визначила території для полювання («ловище» «перевесища»), які повинні були поставляти державі хутра і зобов'язала вести їх облік.

Пізніше, в часи укладення «Руської Правди», вважалось тяжким злочином порушення «перевесищ». Ольга ставила «знамення», тобто в Русі за її правління були на обліку всі бортні дерева, де роїлись бджоли, так як мед і віск були цінними експортними товарами. Ні Святослав, ні Ярополк, син і онук княгині Ольги за час своїх правлінь не внесли нічого суттєво нового в систему держави, права та обліку тодішнього періоду Київської Русі.

За князя Володимира Київська Русь, стає могутньою централізованою державою. Перший з українських князів він почав карбувати монету, взамін так званих «кунних грошей: хутра цінних звірів, а згодом гривен (злитків срібла певної форми), які за старою лічильною системою поділялись на куни, ногати, векші і т.д. Тип монет Володимир запозичив у Візантії і було їх два – срібний і золотий. З одного боку на монетах був зображений образ Христа,

або знак «тризуба», а з другого -- постать князя. Прийняття християнства Володимиром в Київській державі було великим поштовхом у розвитку культури, освіти і зокрема, облікової науки. Виникають школи, пишуться книги, розвиваються науки, зокрема математика, яка була основою обліку.

За часів Я. Мудрого, ще більшого розвитку набула наука. Вінцем його справ в розвитку правової держави була «Руська правда» – збірник законів України-Русі. Нею Я. Мудрий (середина XI ст.) закріпив недоторканість приватної земельної власності. Власність князя і держави утотожнювалася, розмір данини та податків не регламентувався, тобто, усе було в руках князя. Ця риса господарського, юридично закріпленого побуту, мала величезний вплив на формування обліку в майбутньому, за принципом: держава є власником всього, або майже всього майна, що знаходиться в країні [63].

Ярослав Мудрий також був безпосереднім автором Церковного уставу, який визначав порядок ведення церковного суду, головні в справах моралі та подружніх відносин. Я. Мудрий встановивши на приватну власність відповідну підпорядкованість, виходячи із вертикальних правових відносин закладених в «Руській правді», об'єктивно і законодавчо створив умови для того, щоб в обліку був єдиний орган, який би регламентував порядок ведення його.

За Володимира Мономаха Київська держава змінила своє становище. Князь Володимир дав дві статті «Руської Правди», впорядкував справи з наданням позик і встановив розмір законних відсотків.

Людина віддає все князю, державі. Це основний стержневий принцип правової політики того часу. Тому не дивно, що найвищу урядову посаду при княжому дворі займав дворецький. Основними його завданнями були: догляд за княжим двором і всім княжим майном. Безпосередньо всі записи і в тому числі облікові роботи були в підпорядкуванні печатника. Він був начальником княжої канцелярії (канцеляром) та укладав княжі грамоти, мав на збереженні княжу печать. Секретарями в канцелярії були дяки. Записи

робили на тонкій шкірі (пергаменті). Пергамент завозили з Греції та Азії, а також виробляли свій з телячої шкіри.

У той час записи робили чорнилом, виготовленим з дубової або вільхової кори, залізя, вишневого клею, борщу, квасного меду. Знаряддям письма було гусяче перо і вже тоді писали українською мовою. З іноземними купцями, при необхідності кореспонденції з ними, писали грецькою та латинською мовами. Печатник, який вів облікову роботу та листування, часто поєднував її з судово-слідчою справою. Так відомо, що князь Данило Галицький доручив своєму печатнику Курилові «списати грабежі нечистивих бояр».

Свого роду комірниками при княжому дворі були стольник і ключник. Перший займався наглядом за княжим столом, контролював зберігання, оприбуткування та видачу харчів, другий тримав ключі від комор і магазинів.

Слід зазначити, що в Київській Русі, а пізніше це ми спостерігаємо і в Галицько-Волинському князівстві, велась і відповідна підготовка людей, які займались обліком та іншою писарською роботою. У монастирях, де фактично концентрувалася вся наукова думка, відкривалися школи, велось різноманітне навчання, в т.ч. ведення обліку і запису. Дяки, про яких згадувалося вище, одержували спеціальну підготовку при монастирях, але їх навмисне не освячували, щоб вони могли працювати в світських закладах при княжому дворі, чи боярських маєтках [57].

У монастирях велась велика і досить різноманітна господарська робота. Саме в монастирях під впливом візантійської наукової думки зародились ідеї майбутньої української бухгалтерії. Застосовується такий обліковий принцип: за кожен майновий об'єкт відповідає певна особа або група осіб. Щодо комірників, то вони несли як матеріальну, так і кримінальну відповідальність. За кожну нестачу винних били, «карали на горло», вішали на «дибу». Відомі пропозиції, щоб в приміщенні складів була прибита до стіни шкіра покараних комірників за значну нестачу як попередження для новоприйнятих.

Принцип високої відповідальності при княжому дворі, в монастирському господарстві привів до створення досить витонченої облікової техніки, яка вимагала суворого поділу облікових регістрів, призначених для фіксації надходження і відпуску грошей та інших цінностей, послідовного проведення інвентаризації. Цікавим є те, що облікові залишки звірялися з фактичними, а не навпаки.

У XII ст. гривна відповідала 50 кунам, або 100 векшам. З'являються срібні гривни (160-196 г. срібла). Золота гривна не набула широкого поширення.

Період татарського іґа, який привів до занепаду Київської держави і перенесення центру східнослов'янської культури на Галицько-Волинське королівство, вніс і свої корективи в економічні відносини того часу, а відповідно й облік. Татари відразу ж нав'язали свої «облікові стандарти». Докорінно була змінена податкова політика. Було запроваджено персональне оподаткування (подушне). У зв'язку з цим у 1257 році силами китайських чиновників-баскаків був проведений перепис населення. Але це не був статистичний облік населення. Це була бухгалтерська інвентаризація людей, закладених в систему подушного оподаткування [39].

Виник принцип: кожна людина – об'єкт обліку, кожна особа -підзвітна. Однак в умовах України-Руси цей податок довго не протримався і був замінений новим – «соха». Податкова одиниця «соха» була заснована на принципі кругової поруки: платіж несе суспільство, а недоїмка будь-якого з його членів погашається іншими членами суспільства.

Внаслідок монголо-татарської навали виробництво (ремесла) мало значні втрати, чого не можна сказати про торгівлю. Вже в XIII ст. вона значно зросла. В обігу, крім вітчизняних грошей, з'являються візантійські монети, монети арабського походження, західноєвропейські динарії. Існував продаж товарів на виплату до 50% сплати за борг. У кредитних операціях брали участь безпосередньо князі. При банкрутстві майно описували дяки княжої канцелярії. При цьому, насамперед, захищалися права князя, потім

іноземців, аж потім кредиторів-купців. Князі також мали значний дохід від торговельних операцій у вигляді мита. Митний облік вели осмники та митники.

Галицько-Волинське королівство, перебуваючи в залежності від Орди, зуміло налагодити своє господарство, торгівлю, грошовий обіг. Спочатку тут застосовувалися ті ж гроші, що і в Київській Русі. Потім поряд з гривнею в обігу були і дрібніші грошові знаки: монета, гріш, динарій. Гривна була рівна 48 грошам, гріш – 5 динаріям.

Щодо права, то за часів Київської Русі, як видно з вище згаданого, система українського права відповідає вже розвиненому суспільству. У своїй праці «Огляд історії Українського права» дослідженощо в українському законі виявляється вища, ніж у німецькому та й взагалі європейських середньовічних законах, культура в справі «Берегового» права: тоді як у Західній Європі майно розбитого корабля належало власникові берега, куди викинули його хвилі, а за українським законом воно переходило під догляд держави, доти поки з'явиться його законний власник.

Слід зауважити, що крім уже названих договорів князя Олега з греками, до наших днів збереглися лише договори галицьких князів – Андрія та Лева – з Пруським орденом хрестоносців – так званий оборонно-наступальний союз проти Литви, Польщі та татар. Ці договори цікаві тим, що в них, крім підписів князя, є підписи представників боярської ради. До грамот прикладено печатки князя та бояр. Найкращим виявом правничої діяльності України є «Руська Правда» – ряд збірників з XI по XII ст. «Руська Правда» в деяких своїх статтях відбиває впливи візантійського та скандинавського права, «Польської правди», але відрізняється від інших лагідністю покарань: вона не знає смертної кари, кари через скалічення, навіть тих кар на тілі які застосовували церковні суди. «Руська Правда» не принижує ролі жінки в суспільстві, скоріше навпаки. Становище жінки-дружини, матері по руському праву було куди вище, ніж по римському та

старогерманському, де жінка не мала рівних прав з чоловіком і завжди потребувала опікуна.

В перших століттях існування Литовсько-Руського Князівства в ньому панувало старе «руське»- українське право. З Литовсько-Руської доби дійшли пам'ятки законотворчої діяльності державних органів влади (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Пам'ятки законотворчої діяльності державних органів влади, що дійшли з Литово-Руської доби**

<b>Група документів</b>	<b>Характеристика</b>
Міждержавні та міжнародні договори	З міждержавних і міжнародних договорів відомі такі як договори з Пруським і Лівонським орденами, з республіками Новгородською і Псковською та з Московським князівством, Польщею
Привілейні грамоти	Привілейні грамоти видавались з кінця XIV до середини XV ст. Вони були різноманітні за змістом і за браком писаних законів заміняли їх і були деякий час джерелом законодавства. Вони поділялись на такі три групи: а) дарчі грамоти, б) привілеї в стислому значенні слова, в) грамоти охоронного характеру
Земські устави	Земські устави. Найбільше значення мали земські установи, які були основними законами для земель, конституційного хартією. Вони берегли старовину і стосувались не окремих земель, а в цілому всієї держави. Земські устави – це законодавчі акти для всього народу з метою з'ясувати його відношення до держави і до місцевих органів. До нас дійшло 13 таких уставів. Найстаріший Ягайла 1430 року. Згідно з цим уставом він надає давні права Луцькій землі для всіх мешканців, не зважаючи на їх віросповідання
Кодекси законів	Кодекси законів. З'явилися вони в наслідок потреби уніфікації діючих законів для вживання їх в судах; це були –Судебник Великого князя Казіміра 1468 року та Литовський Статут – у його трьох редакціях: 1529, 1568 та 1589 років
Судові рішення	Судові рішення. До кінця XIV ст. суд Великого Князівства Литовсько-Руського був подібний до суду Княжої доби. Вся повнота судової влади належала тільки князеві. Поруч існував церковний суд. Міські та сільські громади мали власний суд. Крім цих судів, був ще суд Великого князя над удільними князями

За видами привілейні грамоти поділялися на три групи.

а) Дарчі грамоти за своєю суттю не належали до привілеїв так як не звільнялись від загально зобов'язуючого права. Серед них найбільше

значення мали ті, що дарували нерухоме майно, землі або десятину церквам. Деякі підтверджували акти продажу, заповіту.

б) Привілеї представляли собою таку форму грамот, якими князь надавав різні полегшення окремим особам, містам, імунітети, якими державна влада звільняла від державного суду, податків, адміністрації. Характерна така грамота Онуфріївському монастиреві 1448 року. Одним із видів привілеїв було делегування прав князем на право суду, збирання податків тощо. Наприклад, грамота князеві Жеславському, якою Великий князь надавав йому міста Мстислав та Мглин з дворами, челяддю, селянами, боярами, майном і т. п., не залишаючи собі ніяких зверхніх прав. Подібні грамоти надавались містам після стихійних лих. Так, в 1508 році Великий князь звільнив Волинь від такого податку як поволовщина. Окремо серед привілеїв стоять грамоти загального характеру, які показують як з часткових привілеїв виростають загальні станові привілеї. Вони поділяються на грамоти шляхті, містам та євреям. З шляхетських привілеїв найважливішим, для того часу, був привілей 1437 року, який фактично не обмежував в нічому шляхту: звільняв маєтки від податків, заборонив селянам переходити з шляхетських маєтків і встановив домініальні суди над селянами. Доповненням його був привілей 1492 року, який зобов'язував Великого князя не вести зовнішньої політики без відома великокняжої Ради, не видавати без неї законів, не роздавати урядів та земель. Так, зверхні права держави перенесено на колегію панів, а Великий князь стає виконавцем Ради, тобто його влада обмежується [39].

Грамоти, що наділяли міста Магдебурзьким правом, звільняли їх від підлеглості Загальнодержавним законом. Міста мали самі встановлювати закони на основі Магдебурзького права. Міста звільнялися від суду та адміністрації державних урядовців, діставали право володіти землею в межах території міста, міщанство мало цілий ряд полегшень, особливо в плані податків.



в) Грамоти охоронного характеру видавались на прохання людей про збереження старих прав. Внаслідок скарг на це порушення, Великий князь іноді видавав «охоронну» грамоту, якою заборонялось ламати звичайне місцеве право.

Збірники законів мали назву судебників або статутів.

Судебник Великого князя Казіміра поєднував в собі суміш старих українських законів взятих з «Руської Правди» та нових розроблених урядовцями – правниками великокнязівської канцелярії. На відміну від «Руської Правди» він передбачав смертну кару.

Литовським статутом, його останньою редакцією, закінчено процес уніфікації сепаратних правових систем давніх руських земель та Литовського князівства. Своїми правничими якостями Литовський статут був вищий від багатьох сучасних йому західноєвропейських кодексів, і в Україні мав правне значення до 30-х років XIX ст. – на Полтавщині і Чернігівщині.

Розглядаючи ішення судів як джерело права варто зазначити наступне. В кінці XIV на початку XV ст. існували такі суди:

Великокняжий суд – суд з необмеженою компетенцією, який міг судити всі справи. Поруч з ним існував суд Панів-Ради, але він був відмінений II Литовським статутом. Обласні суди належать намісникам, пізніше старостам та воєводам. Вони теж судили всі справи одноособово. Нижче стояли суди державця-намісника, але шляхта не була підсудна цим судам. Для судів державців-намісників вищою інстанцією був суд воєводи, а від суду воєводи можна було апелювати до суду сойму землі та Великого князя.

Домінальні суди були створені привілеєм 1457 року, а Судебник 1468 року вже нормував їх компетенцію. Ці суди носили одноособовий характер суду пана – шляхтича над селянами.

Громадські суди селян та міщан мали назву «копних» судів, бо люди сходились на них «копою», гуртом. Копні суди найстаріші і проіснували довгий час.

Згодом державні суди були реформовані і в XVI ст. Великий князь під натиском шляхти встановлює земські та замкові суди.

Земські або виборні шляхетські суди були заведені в усіх повітах. Обирає їх шляхта, а затверджував Великий князь. Земські суди засідали тричі на рік по два тижні. Судили вони шляхту в усіх справах, крім значних кримінальних. Апеляцію по цьому суду можна було подавати до суду Великого князя.

Замкові або градські суди були одноосібні. Судив переважно намісник, староста або воєвода. Суддя лише контролював процедуру ведення суду. Суд цей застосовувався до всіх верств населення в основному з карних питань. Апеляцію можна було подавати до суду Великого князя.

Таким чином земські суди були переважно цивільними а замкові карними. Замковий суд також виконував нотаріальні функції. Поряд з цими судами також діяв Підкоморний суд. Це був спеціальний суд в справах земельних меж. Він був одноособовий, судив Підкоморний, призначений Великим князем для кожного повіту.

У XIV – XV століттях розвиток торгівлі був дуже високий, а це вимагало і чіткої грошової системи обліку.

У Львові в другій половині XIV ст. почали випускати свої гроші з гербом Галицького князівства. Внаслідок роздрібненості України українські гроші набирають другорядного значення, на перше місце виходять Європейські монети, де провідне місце посідав празький гріш. На рівні держави почав вестись облік наявної грошової маси.

Важливими центрами торгівлі були Київ, Львів, Кам'янець-Подільський, Луцьк. Утворюються купецькі курії, де була запроваджена оригінальна система обліку касових операцій. Касова книга складалася з двох половин: у першій половині записувався прихід, а в другій – видатки. Запис приходу містив такі реквізити: дата, сума прописом і цифрами, від кого надійшли гроші, підстава платежу. У видатковій половині відображалися такі реквізити: дата, посилання на розпорядчий документ, одержувач грошей,

сума прописом і цифрами, цільове призначення видатку, спосіб оплати. У верхній частині касової книги на кожній сторінці зазначався рік.

Прихідні та видаткові касові книги велися в двох примірниках: один знаходився в купця, або касира, другий – в особи, яка вела облік. Між записами не дозволялося залишати вільне місце. Особа, яка вела облік грошей в касовій книзі, складала присягу. Для будь-якого виправлення запису необхідно було мати спеціальну постанову. Щодо сум, то різниця записувалася у видатки, або прихід, неправильний запис не закреслювали, а підкреслювали і зверху писали правильний. Виправлення в цих книгах виконував тільки один спеціальний нотаріус. Ще до виходу перших книг з бухгалтерського обліку, ми в Україні вже зустрічаємося з способами виправлення помилок, які на сьогодні залишилися майже тими ж, тільки два перших відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Очевидно, що ця методика обліку внаслідок значної зовнішньої торгівлі прийшла з країн Західної Європи, особливо Італії та Франції через Німецькі князівства в Польщу та Литву. На той час Україна повністю відійшла до польсько-литовської держави після унії Польщі з Литвою. Досить поширеною в обігу стає польська гривна, яка була рівна 48 грошам. З поширенням у XV столітті продажу товарів на виплату виникла необхідність у відкритті банків. У торговельних містах України відкриваються торгово-банківські дома. Існуюча форма кредиту була у вигляді застави (іпотечний кредит). Це, в свою чергу, викликало необхідність появи векселя. Вексельний обіг вимагав відповідно і вексельного обліку.

З боку польського короля торговельні міста, зокрема Львів, мали значні пільги. Так, в кінці XIV століття Львів одержав «складське» право, яке зобов'язувало всіх купців, які проїжджали через Львів, протягом двох тижнів торгувати своїми товарами, за винятком солі. У 1460 році король Казимир надав львівським купцям пільги в сплаті мита на території Польського королівства, а Львову виняткове право оптової торгівлі та дорожнього примусу. У той же час міське населення платило податок із всього майна як

рухомого, так і нерухомого в розмірі 4% від його вартості. Оподатковувалися копальні, млини, корчми. Виникає в середині XV століття непрямий податок-акциз. Ним оподатковувалися тільки алкогольні напої. Хоч міщани й українська шляхта мала значне полегшення в податках, вони основним тягарем лягали на селян. Селяни платили десятину церкві, оподатковувалися ті селяни, які розводили овець, селяни виконували різноманітні примусові роботи, особливо важким податком-повинністю була «стація» – утримання війська під час постою.

Отже, складна податкова система, торгівля, банки, ремесла – все це вимагало розвитку і вдосконалення облікової системи, яка була повністю зорієнтована на Західну Європу.

І знову ж основну роль у розвитку обліку відіграли монастирі, облік в яких вівся за принципом камерального (бюджетного). Об'єктами обліку були каса, доходи, видатки, а також дебіторська та кредиторська заборгованість. За дебетом відображалися суми дебіторської заборгованості клієнтів, а по кредиту -- їх вклади. Облік не був систематичним. Прихідні і видаткові операції реєстрували в окремих касових журналах. Облік в монастирях підготував формування подвійного запису, який з'явився в Україні значно пізніше. У цей період в Україні переважала проста бухгалтерія. Комерційний облік купців, який поєднував бухгалтерську реєстрацію з сімейними розповідями, даними про війну, епідемії, значно відставав від обліку, який вівся при королівському дворі, в поміщицькому, монастирському господарствах.

## 2.2. Бухгалтерський облік в Україні у XVI – XVIII століттях

Історичні події XVI століття відірвали Україну від візантійського впливу і зблизили її з Західною Європою. Остаточо це зближення відбулося тоді, коли за Люблінською унією 1569 р. українські землі повністю відійшли до Польського королівства.

У той час в Україні виникло книгодрукування. Перша друкарня заснована Іваном Федоровим в кінці XVI ст. у Львові. Виникають згодом друкарні в Києві, Острозі, Рогатині, Крилосі, Почаєві. У 1570 році в Острозі засновується Вища школа, у Львові школа при Львівським братстві, у 1631 році – в Києві – Могилянська колегія.

Безпосередній вплив країн Західної Європи, розвиток книгодрукування, науки, вищої школи – це основні складові того, що в Україні разом з новими науковими досягненнями Європи з'являються і нові напрями в бухгалтерській науці. Європа в той час приймала італійську бухгалтерію. Безперечно, що і в Україні вона мала місце. На початку XVI і до середини XVII століття в Україні переважала італійська бухгалтерська школа. Після того, як польські королі почали запрошувати французьких вчених та спеціалістів, їхній вплив поширився і на облік.

Немає жодних підстав заперечувати те, що в Україні в ті часи добре знали і використовували працю Л.Пачолі «Трактат про рахунки та записи», а також працю Б.Котрульї «Про торгівлю та знаменитого купця». Це за часом збігається з розвитком книгодрукування в Україні. Якщо порівняти Україну і Росію того періоду, то за признанням російського вченого Я.В.Соколова, автора багатьох видань з історії бухгалтерського обліку, Росія з XV до XVII століть ніби консервує політичне, економічне і культурне життя. Недарма, з часом, Петро I змушений був всіх науковців переселити з України в Росію, щоб заповнити безграмотний на цей час вакуум цієї держави [77].

Незважаючи на дискримінаційний вплив Польщі і Росії на українську торгівлю, вона досить успішно розвивалась у XVI – XVII століттях, що

сприяло і зміцненню грошової системи. У XVI столітті в обігу перебували різноманітні монети країн Європи: польські та литовські динарії, угорські золоті дукати, срібні талери. Польське королівство на початку XVI століття провело грошову реформу: з'являються злоті, гроші, згодом, після створення єдиної монетної системи, в кінці XVI століття – шеляги, польські злоті, таляри.

У XVII столітті запроваджується єдина метрична система на всій території Польського королівства. Зростання торгівлі та грошового обігу в Україні об'єктивно спричинило поширення кредитних операцій через банківсько-торгові доми, вексельної форми розрахунків і кредиту, а також лихварства. Дедалі більше об'єктом обліку стають кредитні та лихварські операції. Це в цілому мало позитивний вплив на ефективність торговельних операцій, спрощення розрахунків. Кредит був короткотерміновим споживчим і довготерміновим – комерційним на великі суми. Лихварством займалися майже всі верстви населення, а особливо вірменські та єврейські купці. У Галичині своєрідними банками були єврейські міські громади (кагали). Проценти по кредитах були від 8 до 20% – на короткий термін, до 100% – на рік.

В економічному розвитку України досить значна роль належала козацтву, яке виникло в кінці XV століття. Торгівля та фінанси Запорізької Січі зумовлені особливостями ведення господарства, способом життя та суспільного ладу.

Головними джерелами прибутків Війська Запорізького були: військова здобич, зовнішня та внутрішня торгівля, продаж вина, платня від перевезення, подимний податок, а також королівська, а потім царська та гетьманська платня грошима і натурою, а також регалії (розподіл між куренями рибних і звіриних ловів, сіножатей). Це вимагало значної облікової роботи.

Запорізька Січ торгувала в основному з Росією, а також Польщею і Кримом. У Запорізькій Січі облік всього майна, доходів і видатків вів

скарбник січового скарбу (шафар) та його апарат, до якого входили: два шафари, два підшафарії та кантаржей (хранитель мір і ваги). Скарбник і його підлеглі вели облік доходів і видатків у спеціальних книгах, чорнилом з допомогою гусячого пера. Окремо велася книга обліку касових операцій і матеріальних цінностей. Завершальним етапом облікових робіт був процес складання звіту кошовому отаманові та козацькій раді.

Слід відзначити, що козацькі державні фінанси, які підпорядковувалися гетьманові, були невіддільні від його особистого майна. Це згодом негативно вплинуло на фінансові справи України та вимагало значної централізації обліку.

Після сумнозвісної Переяславської ради 1654 року Москва поступово починає втручатись у справи України. Гетьман І. Брюховецький здійснив невдалу спробу відокремити державні фінанси від своїх і передати їх Московському царю. Для цього він замість посади шафара встановив посаду генерального підскарбія. З цього моменту починається безпосереднє втручання Москви у фінанси України, що призвело до значної втрати коштів. Так, при арешті гетьмана І. Самойловича половина коштів внаслідок їх неподільності відійшла Москві, а друга половина відійшла гетьману І. Мазепі. Гетьмана І. Мазепу як державного діяча, великого патріота і розбудовника нашої незалежної держави слід вважати і добрим фінансистом. Заслуговує уваги вислів відомого українського історика Ілька Борщака: «Ніколи в українській історії ніхто не керував так зручно фінансовою армією, як Мазепа. Ніхто не вміє завдяки грошам так добре, як він, зробити з ворога свою людину» [63].

Гетьман І. Мазепа об'єднав державні та гетьманські фінанси. Він проводив будівництво церков, монастирів, шкіл, робив великі пожертви на розвиток шкіл, на церкву, обдаровував козацьку старшину, московських бояр, домагався в російського царя «жалованія» для низових козаків. За весь час свого гетьманства, щедро будуючи і прикрашаючи церкви, він встиг зібрати великі скарби, однак з усього цього мало що збереглося в Києво-

Печерській лаврі та в Білій Церкві, а дісталось усе Росії. Після Полтавської битви Петро I спонукав всіх українців, згадує відомий український історик М. Костомаров, відшукувати і повідомляти уряд про гетьманські скарби, обіцяючи половину виказачеві. Будучи у вигнанні, в 1709 році І. Мазепа мав змогу надати Карлові XII позичку в 240000 талярів, а після його смерті при ньому було 160000 червінців, не рахуючи різного дорогоцінного посуду.

За І. Мазепи з розвитком державного та монастирського господарства основним принципом стає принцип економії. Добре була відлагоджена і зовнішня торгівля, хоча всі торговельні шляхи погоджувалися з Петром I. В обігу були венеціанські дукати, іспанські дублони, цісарські талари, турецькі секіни, французькі пістолі. На облік за часів І. Мазепи, зважаючи на його захоплення Людовіком XIV, а також на перебування довший час у Франції, безперечно мав французький вплив. Зокрема, праці Жака Саварі та його Ордонанс з регулювання економіки, в т.ч. і ведення бухгалтерського обліку.

Якщо на рівні держави, завдяки І. Мазепі, в обліку був безпосередньо європейський вплив, то в монастирському господарстві, завдяки впливу Московського патріархату – російський.

З монастирських записів, що дійшли до наших днів, довідуємося, що в умовах ведення там господарства, а також виконання церковних обрядів зароджується калькуляція. Вартість церковного обряду визначається сумою витрат на утримання монастиря і монастирської братії, а не попитом і пропозицією.

У монастирях існував складний порядок розподілу обов'язків: управителем був келійник, якому підпорядковувалися казначей і старці. Казначей відповідав за зберігання грошей, вів їх облік. Старці несли адміністративну та матеріальну відповідальність за ведення разових робіт і виданими під них матеріальними цінностями. Крім цього, в окремих монастирях ще були прикажчики, які виконували обов'язки комірників, а також будівничі, на яких покладалися функції ревізорів.



Матеріально відповідальними особами були виборні ціловальники. У Статутній грамоті часів І.Мазепи цікавий матеріал знаходимо при будівництві Троїцької надбрамної церкви Києво-Печерського монастиря. Нею передбачалося: інвентаризація і утримання нестач з попереднього будівничого; матеріальна солідарна відповідальність за всі матеріальні цінності разом з казначеєм, казначей зберігає ключі від комор, а будівничий опечатує комори; для грошових надходжень запроваджувалася спеціальна книга, яку заповнювали казначей та будівничий, при цьому кожна стаття обумовлювалася, вказувалась дата і джерело надходження; аналогічна книга відкривалася для видачі і виплати грошових коштів; облік борошна, одягу та іншого інвентарю повинен вестися в двох окремих книгах, одна про надходження, друга про видатки.

Вихід урожаю записувався в ужинні та обмолотні книги, списання продуктів оформлялося записами в спеціальній «столовій книзі».

Після полтавських подій Конституція П. Орлика 1710 року хоч і відділяла державний скарб від гетьманського, на економіку та фінанси України і систему її обліку впливу не мала, так як вона була складена в імміграції. Росія, заснувавши спеціальну Малоросійську колегію, встановила повний контроль над фінансами України. Збирачі податків згідно з інструкціями колегії повинні щомісячно і раз в чотири місяці звітувати (складати рапорти) про свою роботу.

Гетьман Д. Апостол хоч і відновив посаду генерального підскарбія і відділив державний скарб від гетьманського, все одно перший контролювали російські власті. Було розроблено цілий ряд інструкцій, які регламентували роботу фінансового управління і двох генеральних підскарбіїв, де один з них мусив бути росіянином. Вони і здійснювали облік і контроль за збором податків, витратами, контролювали виконання кошторисів магістратів. У всьому суворо дотримуючись простоти та порядку, спираючись більше на народні звичаї, ніж на писане право, запорожці були такі і в канцелярській та обліковій роботі.

Крім цього, історики відзначають значний рівень грамотності серед козаків (до 60%), на той час це надзвичайно високий показник. Росія, яка періодично (один раз на рік) присилала низовим козакам «жалованіє», дуже швидко перейшла на інший режим: хлібне жалування козаки одержували в Січі, а за грошима їхала спеціальна депутація (не більше ніж 20 козаків) до Петербурга або Москви.

Разом з «жалованієм» депутації виплачували і прогінні та подорожні гроші. Останні фактично були грошима, виданими на відрядження, але за них депутація не звітувала, як і за подарунки, які одержувала в Росії. Щодо платні («жалованія»), то воно підлягало суворому обліку та розподілу згідно з посадовими рангами війська запорізького (розкладу). Так, за розкладом 1768 року, який подає відомий вчений-археолог та історик Д. Яворницький, розподілялося 6660 крб.

Таким чином: кошовому отаманові – 70 крб., судді – 60 крб., писареві – 50 крб., осавулові – 40 крб., пушкарю і довбишу – 30 крб., військовим канцеляристам – 12 крб., 38 курінним отаманам – 1020 крб., або 27 крб. на кожного, товариству куренів – 5320 крб., або 140 крб. на кожен курінь, начальнику січової церкви – 5 крб., підначальнику – 3 крб., ієромонахам – 5 крб., дияконам – 3 крб., уставнику – 3 крб., свічкареві – 1 крб., ктиторах – 4 крб., школярам – 3 крб., паламарям – 10 крб., старшинським слугам – 7 крб., кухарям – 2 крб., крім цього, подарунок офіцерові, що супроводжував жалування – 5 крб., унтер-офіцерові при ньому – 2 крб., солдатам – 6 крб., отаманам – 20 крб.

Запорізька Січ не мала розвинутої банківської грошової системи: в обігу перебували гроші різних країн, які були в постійному дефіциті. На Січі, існував кредит. З військових сум видавалися кредити купцям на торговельні операції. Хоча доходи від військової здобичі, які колись складали основну статтю, фактично припинилися. Січ залишилася досить розвиненою економічною структурою. При ліквідації Січі її державний військовий скарб

на кінець 1775 року і початок 1776 року у вигляді вкладів і готівки як залишок кошторису, становив майже 200 тис. крб.

Характеризуючи період XVI – XVIII століть, можна відзначити, що економіка, торгівля, грошовий обіг, фінансова система і облік були організаційно поєднані з королівською Польщею та Російською імперією. Остання остаточно позбавила будь-яких автономних прав на фінансово-кредитну систему та облік України.

З поділом Польщі під панування Австрійської, а згодом Австро-Угорської імперії потрапляє Галичина, Буковина, Закарпаття. З цього часу, аж до першої світової війни, облік в Україні формується тільки під впливом цих двох імперій [81, с. 28-31].

### **2.3. Облік в Україні кінця XVIII до початку XX століть**

Під час імперського колоніального панування в Україні Австро-Угорської імперії на заході та Росії на сході ми, з одного боку, можемо сказати про розвиток німецької бухгалтерської школи, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії, а з другого боку, розвиток і становлення молоді російської бухгалтерської школи. В обох випадках, враховуючи багатонаціональний склад імперій, культурне і наукове надбання не було лише заслугою самих австрійців чи росіян, це ж стосується і обліку. Тому основним нашим завданням на даному етапі є поряд з характеристикою еволюційного поступу бухгалтерської науки в цих імперіях визначити і внесок наших співвітчизників у неї.

Галичина, Буковина, Закарпаття в господарському розвитку відставали від інших держав, що входили до імперії і в цілому від передових країн світу. Економіка мала чітко визначений аграрний, а згодом аграрно-індустріальний

характер. Незважаючи на наступ австрійського та іноземного капіталу на західноукраїнські землі, лише Австро-Угорський емісійний банк мав у Західній Україні 12 філій, національна економіка, перебуваючи в імперській залежності, не занепада. В Україні, особливо в другій половині XIX століття, починають значну увагу звертати на економічний бік життя: створюються позичкові каси; кооперативно-кредитні товариства, зокрема такі як «Народна Торгівля», «Дністер», «Краєвий Союз Кредитовий», «Краєвий Союз Ревізійний», «Земельний банк іпотечний»; значного розвитку набувало готельне та шинкарське обслуговування. Для українців-галичан і буковинців організовуються фінансово-господарські і професійні курси, видається економічна література з метою заохочення до активної економічної та господарської діяльності. Облік вступає на новий щабель свого розвитку.

У Львові діють парцеляційний і селянський банки, а згодом ще й польсько-український Промисловий та акціонерний земельний іпотечний банки, у Чернівцях – Буковинський крайовий, згодом земельний банк.

Дотримуючись в обліку принципів німецької бухгалтерської школи, вітчизняні економісти і підприємці зробили свій внесок у ведення бухгалтерського обліку в кооперативах взаємного кредиту (кредитних спілок), банках, торгових товариствах, готельному господарстві тощо.

Завдяки працям відомого українського політика та громадського діяча Костя Левицького (в перших числах листопада 1918 року він сформував тимчасовий уряд Західноукраїнської Народної Республіки і був його головою) ми отримали інформацію, можливо і не повну, про найвідоміших наших економістів і підприємців часів Австро-Угорської імперії.

Сам Кость Левицький як секретар Головного відділу «Просвіта» безпосередньо брав участь у пожвавленні економічно-господарського життя нашого краю. У своїй праці «Українські політики. Сильвати наших давніх послів і діячів» він згадує цих видатних людей. Українська економічна газета «Діло» була заснована як громадсько-політичний часопис В.Барвінським у 1880 році у Львові. Економічну рубрику в ній вів Володимир Навроцький,

відомий на той час економіст-теоретик. Газета виходила спочатку два рази на тиждень, а з 1888 року – щодня.

Найбільш діяльний економіст і підприємець цього часу – Василь Нагірний – в 1883 році заснував першу українську торгову установу «Народна торгівля», як товариство з обмеженою відповідальністю і був його головою, а також товариство ремісників «Зоря» у Львові, у 1891 році засновник товариства взаємних забезпечень, в 1898 році голова товариства «Руська Ремісничо-Промислова бурса», в 1899 році засновник товариства з обмеженою відповідальністю «Народна Гостинниця», в 1901 році засновник жіночої промислової спілки «Труд». Ним організовано навчання української молоді з вивчення кредитування, ведення обліку в готельному, шинкарському, кав'ярному промислі. У той час Василь Нагірний видав ряд посібників з ведення бухгалтерського обліку.

Теофіль Кормош – відомий організатор кооперативів для взаємного кредиту. У 1895 році заснував першу кредитову спілку «Віра» в Перемишлі. У 1905 році в Перемишлі він заснував Українську щадницю (ощадний банк). У 1909 році він є основним засновником акціонерного земельного іпотечного банку, головою Надзірної Ради, автор багатьох статутів цих кооперативів, а також кооперативного закону. Значну увагу в своїй діяльності Теофіль Кормош приділяв обліковим засадам створених ним установ.

Тит Войнеровський – відомий український економіст – займався банківською справою та банківським обліком. Будучи засновником та організатором парцеляційного товариства «Зоря», згодом президентом Крайового господарського товариства «Сільський господар» у Львові, приділяв багато уваги розвитку обліку в сільському господарстві.

Роман Залозецький з 1904 р. англійський консул у Львові, де відстоював інтереси англійських і французьких нафтових фірм, який після Євгена Олесницького, засновника «Сільського господаря», стає його президентом. Основна заслуга Романа Залозецького полягає в заснуванні з його ініціативи і при його допомозі «Торговельної школи» при товаристві

«Просвіта» у Львові, метою якої була підготовка спеціалістів з організації торгівлі, банківської справи, бухгалтерського обліку. Він і був першим директором цієї школи.

Отже, незважаючи на подвійний тиск з боку Австро-Угорського уряду та польських урядовців на місцях, в Західній Україні розвивається своя національна промисловість, торгівля, банківська справа та інші сфери економічної діяльності, а з ними відповідно і бухгалтерський облік. А найголовніше – налагоджується підготовка відповідних кадрів. Безперечно німецька бухгалтерська школа в нашому регіоні набирає і самобутніх національних рис Галичини через підготовку кадрів, публікацію місцевих праць, інструкцій, статутів підприємств тощо.

У Росії (частиною якої була Україна) застосування бухгалтерії мало місце в Новгороді, Пскові, у містах, які мали постійні торговельні стосунки з заходом. Але термін бухгалтер з'явився тільки в другій половині XVIII ст. Перша друкована книга з бухгалтерії, що з'явилась в Росії, мала назву «Экстракт Савариева Лексикона. О коммерции по требованию государственной коммерцколлегии; с французского языка на российский переведена сия книга Академии Наук секретарем С.Волчковым в 1743 – 1744 гг.».».

У 1766 році виходить й інша оригінальна праця поки що невідомого автора «Інструкція бухгалтерії». За основу для ведення обліку була взята, видана в 1783 році, книга «Ключ комерції». Це по суті був переклад з англійської переробленої, ще в 1543 році Яном Інпелом, роботи Л.Пачолі «Трактат про рахунки і записи». Звідси можна зробити висновок, що в Росії того часу застосовувалась староіталійська форма обліку. Хоч з'являються й інші переклади, які пропонують німецький та французький варіанти ведення обліку. Банкрутський статут від 1800 року регламентує систему бухгалтерського обліку в торгівлі. За ним, торгівля розподіляється на три види: оптова, роздрібна і дрібна. Обов'язковими обліковими регістрами за статутом були: товарна, касова та розрахункова книги. Оптова торгівля

обов'язково велася за подвійною бухгалтерією, а роздрібна – за простою. Тому в оптовій торгівлі додатково застосовувались ще такі реєстри: журнал хронологічних записів, книга вихідної кореспонденції, книга вихідних рахунків, книга вихідних фактур, Головна книга [81, с. 28-31].

У першій половині XIX століття формується російська бухгалтерська школа, її засновником вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато нововведень у систему обліку, в т.ч. торговий облік. Зокрема це: запровадження синтетичного рахунку товарів; методика резервування та обліку коштів з метою погашення збитків; форма записів господарських операцій (дебет рахунку, сума, кредит рахунку, опис операції, сума); відкриття рахунків через рахунок Капіталу і т.д. У своїх працях К.Арнольд дає також історичні довідки про розвиток бухгалтерського обліку. Йому належить припущення, що подвійний запис прийшов до Італії з Японії через місіонерів. Соратниками К. Арнольда були І. Ахматов, Е. Мудров, І. Вавілов.

У 1809 році виходить книга І. Ахматова «Італійська або дослідна бухгалтерія». Книга, хоча майже уся була присвячена торговому обліку, має невеличкий розділ з фабричного обліку. Зокрема, ведення рахунку Витрат на виробництво. Оригінальним тут є те, що в розрізі даного рахунку на кожного робітника відкриваються аналітичні (особові) рахунки на видані йому матеріали для роботи. Це був своєрідний облік по центрах відповідальності.

Інший росіянин, Е. Мудров, викладав у своїх працях методику ведення промислового обліку за німецькою формою рахівництва, а І.Вавілов свої праці присвятив веденню торговельного обліку. З XIX століття починається створення спеціальних комерційних навчальних закладів. Так, у 1810 році була відкрита Московська Академія комерційних наук, яка проіснувала до 1917 року. Згодом були відкриті комерційні училища в Петербурзі та Москві.

Спочатку в них використовувалася стара література рівня Л.Пачолі, а згодом книга І.Ахматова і перекладений з німецької і виданий в Москві К.Арнольдом «Самовчитель бухгалтерії», написаний німецькою мовою та перекладений на російську. Отже, формування російської бухгалтерської

школи відбувалося на ґрунті різноманітних шкіл, в яких на першому етапі головну роль надавали німецькій. Отже, можна зробити висновок про те, що в Україні цього періоду облік фактично базувався на засадах німецької бухгалтерської школи.

У другій половині XIX століття бухгалтерський облік поряд з обслуговуванням торгівлі проникає в поміщицькі маєтки. Так, у 1855 році видається книга Шипова «Порядок сільського рахівництва за подвійним способом». Між тим, у цій книзі на рахунку «нерухомого майна» окремим аналітичним рахунком як об'єкт обліку виділені селянські «душі» по 75 крб. за одну. У 1860 році в Росії був відкритий Державний банк, а потім почали виникати і приватні банки. Тому друкуються книги та самонавчальники з банківського обліку. Найбільш відома книга В.Добролюбова «Банківська бухгалтерія» (1864 рік), а потім «Банківське рахівництво» П.Рейнбота.

Необхідно відзначити, що в другій половині XIX століття естафету бухгалтерської думки продовжують П.І. Рейнбот та А.В. Прокоф'єв. П. Рейнбот вперше в Росії видає книгу з промислового обліку «Фабричне рахівництво», в 1865 році. А. Прокоф'єв був прихильником застосування староіталійської форми. Видане ним керівництво з подвійної бухгалтерії торгівлі на основі старих положень Л. Пачолі в 60-х роках XIX століття витримало ряд перевидань до кінця століття.

У цей же час з'являються книжки з рахівництва міських і земських управ. Дещо вище науково щодо П. Рейнбота та Н. Прокоф'єва стояли новатори. Найбільш яскравою фігурою серед новаторів, або як називали опоненти, «винахідників» був Ф. Єзерський. В одних його роботи викликали захоплення (його вважали майже першовідкривачем нової бухгалтерії), в інших – іронію, нерозуміння. Безперечно, розумному освіченому науковцю Ф. Єзерському, за походженням росіянинові, властивий був національний підхід до обліку. Доходило до курйозів, коли він всі сили спрямовував на критику італійської подвійної бухгалтерії, прославляючи свою російську «тривіконну». Де в чому він мав рацію, але не все відповідало вимогам і



можливостям часу. Він заперечував існуючу іншомовну термінологію в бухгалтерському обліку, замінюючи її російською. Хоча його пропозиції були й дивними, однак бухгалтерський конгрес у Шарлеруа в 1912 році рекомендував до вивчення російську бухгалтерію поряд з логісмографією (юридичним напрямом у бухгалтерії) Чербоні. Інший росіянин І. Шмельов, усвідомлюючи славу Ф. Єзерського, пішов ще далі. У 1895 році він видає в Москві «Нову четверну російську систему рахівництва».

Всі перераховані ідеї «новаторів» залишилися не реалізованими і не сприймалися сучасниками, до речі, тепер вони також не знайшли застосування в світовій бухгалтерській науці.

Беручи до уваги літературу того періоду, слід зробити висновок про те, що в бухгалтерській науці визначилося три напрями діяльності:

- 1) висвітлення в літературі рекомендацій з дотримання правил ведення бухгалтерського обліку на підставі вже існуючих шкіл;
- 2) науковий пошук та виникнення реформаторських течій;
- 3) початок клопіткої наукової розробки питань рахівництва.

У кінці XIX століття в Україну проникає сформована в сфері обліку «обмінна теорія». Автором, а точніше її реконструктором, був А.М. Вольф, який за базу взяв деякі положення цієї теорії, розвинуті Ф. Скубіцем. Отже, німець з Гьорліца і обрусілий німець А. Вольф створюють чисто російську теорію.

Так вважає Я. Соколов, відомий дослідник історії бухгалтерського обліку [74, с.254]. Ця теорія мала великий вплив на розвиток бухгалтерського обліку в Росії.

У цей період проводяться спроби надати бухгалтерії значення обліку всього процесу відтворення. Зокрема, цьому питанню присвячена книга І. Баліцького «Теорія рахівництва в застосуванні до народного господарства з додатком стану рахунків по економії Росії», яка вийшла в 1877 році. І.Баліцький намагався подати на ґрунті бухгалтерського обліку схему систематичного зведення економічних даних з метою вивчення змін у стані

національного капіталу, однак його намагання в той час були марними. Але це була одна із перших спроб викладення основ організації бухгалтерського обліку на макрорівні.

Щодо обмінної теорії А. Вольфа, то на початку ХХ століття вона була сприйнята і більш глибоко розвинена Є. Сіверсом. Наукові пропозиції і розробки мали особливе значення і науково-практичну цінність із заснуванням А. Вольфом у 1888 році журналу «Счетоводство», який проіснував до 1904 року.

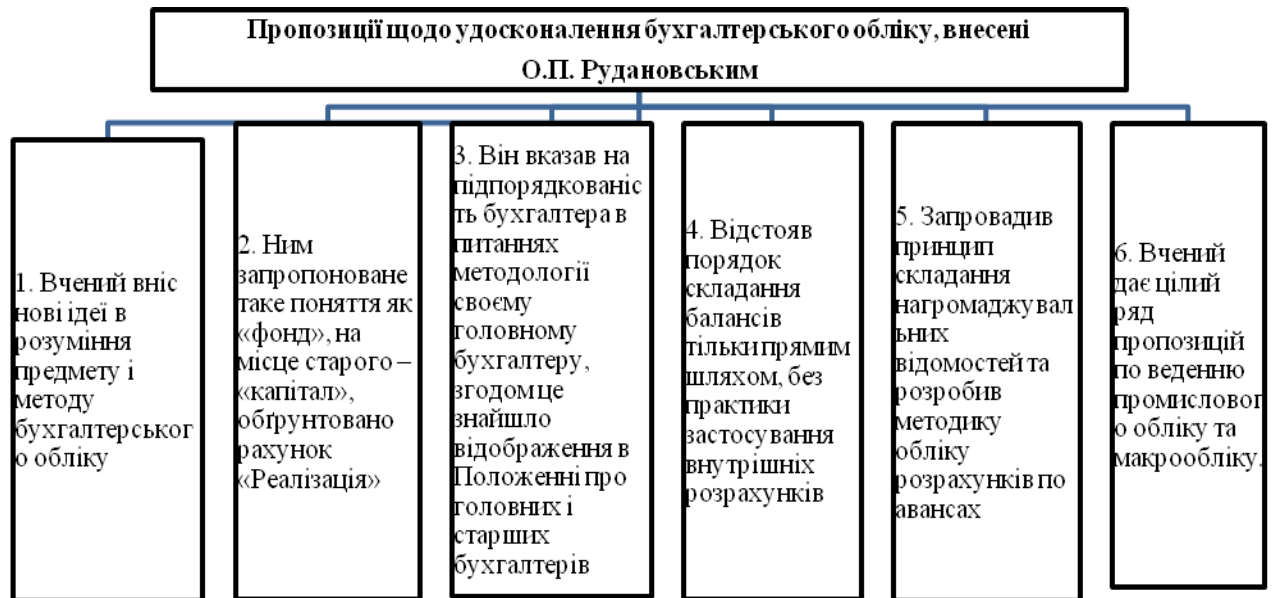
Створення на початку ХХ століття в Росії Міністерства торгівлі і промисловості викликає необхідність збільшення кількості працівників рахівництва всіх рівнів і різної кваліфікації, починаючи від керівників, які б мали диплом вищого навчального закладу, і закінчуючи технічними працівниками, які проходили підготовку в бухгалтерських школах і на курсах, або шляхом безпосереднього навчання в конторах. Ще російський цар Олександр II вказував: «Я бажав би, щоб міністри переконались у потребі радикального поліпшення нашого рахівництва і усієї фінансової системи».

У цей час створюються вищі комерційні школи (Московський, Київський і Харківський комерційні інститути, вищі комерційні курси в Петербурзі). Це був час наукових розробок, центром яких стає Московський комерційний інститут. Відомі праці М. Лунського, Г. Бахчесарайцева, Ф. Бельмера. Московська школа стала в опозицію Петербурзькій. Найбільш відомі вчені цього періоду О.П. Рудановський, А.М. Галаган, Р.Я. Вейцман. Тісно з ними співпрацював відомий український економіст М.І. Туган-Барановський.

Як зазначає Я. Соколов, «вершин облікової думки досягнули Рудановський О.П. та Галаган О.М.» [74, с.464]. Два наших земляки фактично стали біля керма всієї бухгалтерської науки тодішньої російської імперії і пронесли цю естафету періодом НЕПу аж до 30-х років. Хоча сьогодні їх імена майже є забуті, слід вказати на їх внесок в розвиток бухгалтерської науки. Справа у тім, що Рудановський О.П. крім того, що був великим

вченим-бухгалтером, був членом партії есерів. Досить часто у своїх роботах він критикував радянські методи господарського керівництва.

Олександр Павлович Рудановський (1863-1934) – шляхтич українського походження, математик за освітою (закінчив Харківський університет). Усе життя він працював бухгалтером: від рядового бухгалтера залізниці до головного бухгалтера Московської міської управи (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку, внесені  
О.П. Рудановським**

Вчений, який усе життя був практиком, свої наукові розробки проводив на основі дедуктивного методу, тобто йшов від теорії до практики.

Учнем Рудановського О.П. був Олександр Михайлович Галаган. Рудановський О.П. та його однодумці не змогли вибачити те, що більшовики в перші роки свого панування зробили Галагана О.М. першим вченим у галузі бухгалтерського обліку. Це, звичайно, вплинуло на те, що в концептуальному плані Галаган О.М. не був послідовною людиною. У дореволюційний час він був прихильником італійської бухгалтерської школи. У 20-х роках Галаган О.М. проводить узагальнення цього досвіду. Далі, очевидно під

страхом подій 30-х років, Галаган О.М. наслідує гегелівську філософію, намагається створити діалектико-матеріалістичну теорію бухгалтерського обліку. Однак, як і всім вченим того періоду, йому пригадали минулі «буржуазні» захоплення. Критиці було піддано і його діалектичну логіку.

Література з бухгалтерського обліку, що видавалася у перші роки радянської влади, ще не була класовою і відображала ті ідеї, що склалися у вчених-обліковців до революції. Їх практичними досягненнями було те, що облік відокремлювався від існування суспільно-економічної формації. Облікову наукову думку в цей час формували такі вчені як О.П. Рудановський, О.М. Галаган, Р.Я. Вейцман, М.А. Кипарисов. Так, О.М.Галаган писав, що обліковими називаються такі науки, які досліджують одиничні господарства. Цієї ж думки дотримувався і М.А.Кипарисов.

Метою обліку О.М.Галаган вбачав у формуванні правильної картини роботи господарства та отримання усіх потрібних даних для керування. О.П.Рудановський у 1928 році вказав на некласовий характер обліку і був проти його капіталізації.

Вище зазначене дозволяє зробити загальний висновок про значущість облікових ідей, про некласовий характер бухгалтерського обліку і його орієнтацію, в першу чергу, на потреби власника та управління, а не держави та централізованих органів. Цими ідеями і перейнята українська облікова думка і сьогодні, в період формування ринкових важелів управління.

Цікавим в методологічному плані є розробки О.П. Рудановського з теорії обліку. Метод обліку він трактував як засіб пізнання предмету. Причому він виділив такі складові методу: реєстрація, систематизація, координація, оцінка. Значним моментом теорії Рудановського О.П. є введення ним поняття нормування балансу [74, с.468] та адаптації в нормуванні. Остання складалась, на думку вченого, з фондування (розподіл власних коштів активів відповідно до норм, що вказані на пасивних рахунках), резервування (створення резервів убытку, амортизації, зносу) та

бюджетування (зв'язок кожної господарської операції із складеним бюджетом-кошторисом).

Рудановський О.П. різко критикував позиції, за якими інвентаризацію зараховували до методу бухгалтерського обліку. Цікавими та практичними і сьогодні є ідеї вченого щодо внутрішньозаводського обороту, обліку в часі, потреби рахунків готової продукції тощо.

Обліковий спадок розвитку теорії бухгалтерського обліку не менший і у О.М. Галагана. Господарська діяльність кожного підприємства, вказував він, охоплює три важливих елементи: суб'єкти, об'єкти та операції [74, с.470]. До об'єктів він зараховував різні види основних і оборотних коштів підприємства. Операції – це дії людини на цінності, з котрими вона працює, або суб'єктів – учасників господарського процесу. Розглядаючи метод бухгалтерського обліку, усі облікові прийоми вчений поділив на чотири групи: спостереження, класифікацію, індукцію та дедукцію, синтез та аналіз. Без сумніву, що їх Галаган О.М. почерпнув з таких наук як логічна та загальна статистика.

Відомим українським економістом, який методологічно постійно співпрацював з провідними вченими-бухгалтерами дореволюційної Росії, був Михайло Іванович Туган-Барановський (1865-1919). За часів комуністичного правління його прізвище було стерте з сторінок історії, як і інших українських вчених-патріотів. М.І.Туган-Барановський був міністром фінансів в уряді Центральної ради.

Як вчений, він багато допоміг бухгалтерам у визначенні чистого прибутку, вилучених коштів. Заслуговують на увагу його дослідження в галузі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Він розробив класифікацію основних і накладних витрат. Ще більше зацікавлення викликають його висновки щодо валового прибутку, величину якого він визначав не як грошовий виторг за реалізовані цінності, а як величину вироблених цінностей.

## 2.4. Бухгалтерський облік в Україні в XX столітті

Після Лютневої революції та Жовтневої в 1917 році в Україні була створена Українська Народна Республіка (УНР), потім Гетьманат Скоропадського, далі знову Директорія УНР. В умовах розрухи, голоду, політичної та економічної підливної діяльності з боку Росії (остання насичувала грошовими потоками Україну, друкуючи гроші в Москві і Петербурзі, обезцінюючи їх в Україні). У цей час було ряд намагань провести економічні і, зокрема, грошову реформи. Але усі спроби М.Туган-Барановського, як міністра фінансів УНР, успіхів не мали. Директорія УНР діяла в критичних політичних, економічних, стратегічних і соціальних умовах. З 20-х років починається світський етап колонізації України, але з новими господарями і під новими гаслами. Це найбільш страшний етап в історії нашої нації – намагання її фізичного і духовного знищення, в тому числі і облікової думки .

Східна Україна (менша територія, ніж до 1917 року) залишилася в складі Російської імперії, а західноукраїнські землі захоплені Польщею, Румунією та Чехословаччиною.

Волинь і Галичина в цей час відійшли до Польщі, Буковина – до Румунії, а Закарпаття – до Чехословаччини. Починається колонізація цих земель новоствореними державами, які повністю або частково колись входили до складу Австро-Угорської імперії. Тому і не дивно, що в 20-х і на початку 30-х років XX століття не відчувається ніяких, змін в, організації бухгалтерського обліку на цих землях. Змінилася лише політична структура і влада, залишилася недоторканою приватна власність й економічні відносини. В обліку залишаються основними ідеї німецького напряму бухгалтерської школи.

Колоніальна політика негативно впливала на розвиток економіки Західної України. Штучне заселення колоністів призвело до застою і аграрної кризи на селі, які тісно переплелися з промисловою кризою. Українці, маючи

віковий досвід життя під ігом, як і за Австро-Угорщини, вдаються знову ж до відновлення кооперативного руху. Створюються різноманітні кооперативи, і особливий успіх мають ті, які займаються заготівлею, переробленням і реалізацією сільськогосподарської продукції. Провідні економісти та підприємці регіону розробляють програму відновлення кооперації.

Після Другої світової війни відновлена діяльність товариства «Сільський господар». Воно допомогло Крайовому комітетові організації кооперативів, зокрема передало йому свій друкований орган «Господарський часопис», який виходив з 1921 року і був закритий у 1939 році. Крайовий комітет у Галичині мав свої філії у регіонах і воєводствах. Так, у 1925 році засновано в Тернополі Подільський Союз Кооперативів, який почав свою діяльність разом з філією товариства «Сільський господар». Поширення набула професійна облікова освіта.

У цей час створюються великі об'єднання кооперативів: «Центросоюз», «Маслосоюз», кооперативні підприємства в Львові, Тернополі, Дрогобичі та інших містах Галичини. В них значного розвитку набуває бухгалтерський облік.

Виникає потреба у створенні спілки купців і підприємців. Такою спілкою стає Союз Українських Купців і Промисловців, зокрема в Тернополі в 1934 році заснована філія цього Союзу, центр якого знаходився у Львові. Першим тернопільським головою стає Василь Болюх. Досить сказати, що на кінець 1939 року кількість українських приватних підприємств лише в Тернополі становила 197 одиниць, в т.ч. 50 споживчих крамниць, 30 страгарень (скупка-продаж сільгосппродукції), 15 м'ясарень (вироби з м'яса). Українська харчова продукція експортувалася в багато країн світу. Зокрема, це експорт м'ясних консервів та інших м'ясних продуктів братами Петром та Іваном Майкою в Тернополі. Наслідком цього в обліку почали відображатись операції з валютою.

Програма відродження кооперації передбачала і створення кредитних кооперативів. Створюються кредитні каси та «Українбанки». Існував досить

невеликий вступний внесок – 10 злотих, невисока процентна ставка – 10%. Основною формою розрахунків по кредитних та інших операціях був вексель. Практикувалося дисконтування векселя через кредитні організації. Керівним органом кредитних кооперативів у Галичині був «Центробанк».

У 30-х роках з'являються кооперативи інтелектуального напрямку, що свідчить про високий рівень культури та освіти українського населення Західного краю: кооперативи здоров'я, кооперативи інженерних робіт, видавничі та адвокатські контори тощо. Це значно урізноманітнює сферу застосування бухгалтерського обліку. Також з'являються кооперативи: праці, ведення домогосподарства, народної творчості і народних промислів. Українські кооперативи працюють за принципом: «свій до свого по своє». Згодом виникають ще й інші кооперативні банки: «Дністер», «Супруга», «Промбанк». На 1939 рік лише «Українбанків» в Галичині було понад 100. Широка мережа різних кооперативів вимагала належного управління, контролю та обліку за їх діяльністю. Цими питаннями займався ревізійний союз українських кооперативів у Львові (РСУК). РСУК через свої часописи «Кооперативна республіка», «Господарський кооперативний часопис» проводили кооперативну ідеологію, публікували відповідні інструкції, поради щодо ведення господарської діяльності в цілому і обліку зокрема, обнародували кооперативну статистику, прогнозували кооперативну діяльність. РСУК проводив також ревізію спілок. Кооперативи, крім відомого «Сільського господарства», видавали також часопис «Кооперативне молочарство», де висвітлювалися питання ведення бухгалтерського обліку. Окремо виходив часопис Союзу Українських Купців і Промисловців – «Торговля і Промисел».

У цей час виходить відома в Галичині і Західній Україні праця з нового українського бухгалтерського обліку, видана у Львові при допомозі і фінансовій підтримці Союзу: робота В.Нестеровича «Спрощене книговодство»,



Щоб не втратити юридично своєї національності, українська інтелігенція переважно здобувала освіту за межами Польщі. Тому недарма в роботі В. Нестеровича ми відчуваємо вплив спрощеного варіанту німецької форми бухгалтерського обліку.

В. Нестерович пропонує ведення бухгалтерського обліку за двома напрямками залежно від кількості господарських операцій.

Перший напрям передбачає ведення спеціальних місячних зошитів з окремими сторінками для кожного рахунку, де зазначаються числа місяця і кореспондуючі рахунки. Сюди щоденно в процесі поточної роботи подають підсумки дебетування і кредитування по кореспондуючих рахунках і так на кінець місяця маємо готовий місячний журнал. Ведення такого журналу полегшує складання балансу і зводить до мінімуму використання Головної книги. Ведення її тільки зумовлене тим, що в зошитах є записи за певний місяць, і кожен зошит не зв'язаний з іншими зошитами.

Другий напрям передбачає ведення хронологічних записів у двох книгах – касовому журналі і меморіалі. Перший застосовується для обліку касових оборотів, а другий – для всіх інших. У кінці місяця в касовому журналі і меморіалі проводять виписку кореспондуючих рахунків, на підставі якої складають Головну книгу за місячними підсумками записів. Аналітичні книги велися на підставі записів у касовому журналі та меморіалі.

У 1918 році ЦВК видав Основні положення обліку майна. З'являються різні новаторські пропозиції. Так зокрема, ідея централізації всього обліку в Петрограді (надзвичайний облік). Пізніше Рудановський О.П. скаже, що це не що інше як «безтолкова арифметика малограмотних лічилок». Рудановський О.П. зокрема відзначає, що «самоуправство приватників-власників, було замінене, ще більш небезпечним самоуправством державних чиновників», або як він їх називав «рахункових воєвод». За весь період існування радянської влади на всіх її етапах: періоду Громадянської війни, відбудовчого періоду, періоду Другої світової війни, післявоєнного періоду, розпаду радянської імперії бухгалтерський облік будувався не на

економічних, а на чисто політичних і централізованих засадах. Однак вчені розвивають і впроваджують у життя нові ідеї. Це якраз стосується НЕПу, який з 1921 до 1929 року реставрував традиційні системи бухгалтерського обліку. Поглядам натуралістів про відміну грошей і грошового обігу при комунізмі не довелось позбутися – життя вимагало реалій. На арені з'являються вже нові вчені-економісти, обліковці Р.Вейцман, Н.Блатов, І.Ніколаєв, а особливо О.П. Рудановський і О.М. Галаган.

Цей період піднесення і розквіту не тільки економіки, але й всього бухгалтерського обліку. Однак, побачивши в НЕПі переваги ринкових відносин, більшовицька політика та ідеологія підмінює реальні економічні процеси штучними. НЕП закривають і починається розквіт «сталінської демократії», деформуються принципи бухгалтерського обліку. Тому іде наступ на стару бухгалтерську гвардію, яку називають «купкою буржуазних реставраторів і апологетів всіх рівнів». Найбільше, звичайно, зазнали утисків О.П. Рудановський і О.М. Галаган.

У 30-х роках ХХ ст. зароджується соціалістичний облік. Його фундаторами та представниками стали Н.Ласкін, Н.Гегечкорі, Е.Глейх, П.Клейман, Д.Андріонов та інші. Найбільш теоретичним досягненням соціалістичного обліку став його класовий характер. Російський проф. Я.В. Соколов назвав його періодом деформації принципів бухгалтерського обліку [48, с.475]. У цьому періоді існуючий лад ідеологічно спрямував розвиток такої «незалежної» науки як бухгалтерський облік у русло виховання нової школи обліку – комуністичної із повним запереченням існуючих традицій та постулатів. Почалися репресії та фізичне знищення генофонду нації – інтелігенції, до якої, без сумніву, належали й облікові працівники, практики та вчені.

У методичному плані доходило до облікових та економічних абсурдів. Обліковій науці була нав'язана велика дискусія, яка повністю наперед була зведеною до ідеологізації бухгалтерського обліку.

У 1931 році в газеті «Більшовик» з'являється стаття Е.Кольмана, в якій він звинувачує шкідників обліково-теоретичного фронту в тому, що вони залишок товарів у балансі вчать оцінювати за собівартістю, а не за продажними цінами. Виробляється товарів багато, а купити їх за такою ціною неможливо. Така методика свідчить про занижену величину товарної маси і в результаті в СРСР товарів менше, ніж дійсно є. Це принижує соціалізм перед капіталістами, і така оцінка носить контрреволюційний характер [81, с. 28-31]. Д.Савшинський писав, що рахунки фінансово-результативні, це «пережиток капіталізму» і соціалістичне господарство в своїй номенклатурі подібних рахунків мати не може.

У 1930 році поширення набула праця Н.Блатова, І.Богословського, М.Помазкова «Обліково-бухгалтерські курси дому». Згодом її авторів звинуватили в буржуазній ідеології. М.Х. Жебрак – відомий вчений радянського періоду (українець за походженням) був одним із творців нормативного методу на базі американської системи «стандарт-кост». Тільки вийшла праця «Основні елементи промислового обліку в СРСР і за кордоном», як її назвали «троцькістсько-меншовицькою», а автора звинуватили в контрабанді капіталістичних ідей.

Таких прикладів можна подати безліч. Тому дискусія між «старорежимними» і молодими вченими дуже швидко закінчилася на користь останніх. Сферою обліку було визнано все народне господарство, а не окреме господарство, як вважав О.М. Галаган, теорія і галузевий облік були об'єднані в один курс – бухгалтерський облік, а подвійний запис почав трактуватися як складова методу бухгалтерського обліку, а не як об'єктивний закон.

Почав зароджуватися централізований облік. У кінці 1931 року було організовано єдиний орган керівництва соціалістичним обліком – Центральне управління народногосподарського обліку СРСР при Держплані СРСР – ЦУНГЦ.

У 1946 р. в м. Львові виходить праця В. Горбачевського «Курс бухгалтерії», яка мала значний практичний і читацький інтерес.

У цей же час виникає ідея єдиного соціалістичного обліку об'єднанням усіх його видів. На жаль, ці хибні деформовані ідеї мають місце і сьогодні в теоретичному курсі бухгалтерського обліку.

Радянська Україна в складі колишнього СРСР зазнала таких же потрясінь: це стосується і бухгалтерського обліку, і тих вчених, які його формували.

Прекрасні вчені всіх національностей Я. Гальперін, Н. Кипарисов, Н. Леонтьєв, О. Рудановський, О. Галаган, М. Жебрак та інші відчували утиски з боку уряду. З 1917 до 1953 року бухгалтерські кадри витримали «три перевірки» і тільки смерть Й. Сталіна покінчила з цими переслідуваннями.

Після 1953 року в обліку спостерігається деяка стійкість. Були значні досягнення в галузі господарського розрахунку, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, механізації, а потім автоматизації обліку, централізації обліку. Облік був спрямований на державотворення.

Слід відзначити, що провідні вчені-бухгалтери були вихідцями з України або працювали в ній: М.Х. Жебрак, А.І. озінський, потім А.Ж. Маргуліс, І.І. Поклад, В.Б. Івашкевич та інші. Автори не ставили за собі мету описувати історичну ходу розвитку бухгалтерського обліку в СРСР. Але слід відзначити, що дане питання детально висвітлене в працях Маздорова В.А. [32] та Соколова Я.В. [74].

Поряд з московською та петербурзькою школами формується своя українська бухгалтерська школа. Створюються спеціалізовані вищі навчальні заклади в Києві, Харкові, Одесі, а згодом у Тернополі. Значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку зробили П.П. Німчинов, Н.Г. Чумаченко, А.Н. Кузьмінський та інші.

Німчинов Прокофій Петрович – видатний вчений-економіст в галузі обліку, доктор економічних наук, професор, народився в селянській сім'ї на Полтавщині. Працював на практичній роботі, головним бухгалтером,

ревізором, завідував кафедрою бухгалтерського обліку в промисловості Київського інституту народного господарства (нині Київський національний економічний університет). Зробив значний внесок у розвиток теорії бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в ключових галузях промисловості. Автор понад як 200 наукових праць, в т.ч. багатьох підручників, навчальних посібників, монографій.

Життєвий шлях А.М. Кузьмінського розпочався в селі Яцковичі Овруцького району Житомирської області в родині бухгалтера і вчительки, народився 8 листопада 1935 р. Після закінчення середньої школи у м. Дубно він вступив до Львівського державного університету, а потім перевівся до Львівського торговельно-економічного інституту. Після завершення освіти обіймав посаду старшого викладача в Ужгородській обліково-бухгалтерській школі, звідки перейшов на роботу до Київського інституту народного господарства. Цьому вузові А.М. Кузьмінський віддав понад 30 років свого життя. Тут він пройшов усі щаблі професійного зростання – від аспіранта до професора, доктора економічних наук, завідувача кафедри.

За вагомий внесок у розвиток бухгалтерської науки і вищої школи його було удостоєно звань Заслуженого діяча науки і техніки України та обрано академіком АН Вищої школи України.

Перу А.М. Кузьмінського належать десятки наукових праць, підручників, посібників, за якими сьогодні навчаються студенти не тільки в Україні, а й за її межами. Зокрема, це книги «Теорія бухгалтерського обліку», «Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності», «Бухгалтерський облік у промисловості будівельних матеріалів» та ін. Багато публікацій присвячено комп'ютеризації обліку.

Розробляючи методологію нового журналу, аналогів якого в Україні не було, Анатолій Миколайович особливу увагу приділяв тим проблемам, що мають найважливіше значення для розвитку теорії та становлення практики бухгалтерського обліку і аудиту в молодій Українській державі. На це він спрямував творчий пошук редакційного та авторського колективу.

Учений зі світовим ім'ям, А.М. Кузьмінський брав активну участь у роботі міжнародних галузевих організацій, зокрема Європейської асоціації бухгалтерів. З кожного закордонного відрядження він приїздив, сповнений нових ідей щодо реформування національних нормативів обліку згідно з вимогами міжнародної практики, впровадження найсучасніших досягнень у цій галузі. Журнал опублікував ряд наукових розробок відомих фахівців школи і напрями обліку. Широко висвітлювався зарубіжний досвід.

Дбаючи про майбутнє української науки, Анатолій Миколайович залучав до авторського активу молодих науковців.

Умілий організатор, що володів сучасним економічним мисленням, він сам працював з натхненням, передаючи свою відданість справі й захопленість професією всім, хто знаходився поруч з ним. Україна вступає в новий історичний період – період незалежності і формування нових національних економічних відносин на засадах ринкової економіки, формується нова облікова політика держави, але це ще поки не історія, це – її майбутнє.

## **Висновки за розділом 2**

У дослов'янський період територію України населяли різні народи і племена. Найбільш відомою і давньою була трипільська цивілізація, яка існувала в період з 2500 до 2000 років до Різдва Христового. У надрах трипільської культури, з певним рівнем цивілізації, досить розвиненими ремеслами, господарством повинен був існувати і відповідний облік майна. А глиняні і високий рівень гончарства нашолюбують на думку, що це могли бути і глиняні таблички, і статуетки, згадаймо Вавилон – глиняні таблички, Єгипет

– папірус. Облік проводився в ті часи на найбільш, поширеному матеріалі, що відповідав цій меті на даній території.

Історичні події XVI століття відірвали Україну від візантійського впливу і зблизили її з Західною Європою. Остаточо це зближення відбулося тоді, коли за Люблінською унією 1569 р. українські землі повністю відійшли до Польського королівства. В той час в Україні виникло книгодрукування. Перша друкарня заснована Іваном Федоровим в кінці XVI ст. у Львові. Виникають згодом друкарні в Києві, Острозі, Рогатині, Крилосі, Почаєві. У 1570 році в Острозі засновується Вища школа, у Львові школа при Львівським братстві, у 1631 році – в Києві – Могилянська колегія. Безпосередній вплив країн Західної Європи, розвиток книгодрукування, науки, вищої школи – це основні складові того, що в Україні разом з новими науковими досягненнями Європи з'являються і нові напрями в бухгалтерській науці. Європа в той час приймала італійську бухгалтерію.

Під час імперського колоніального панування в Україні Австро-Угорської імперії на заході та Росії на сході ми, з одного боку, можемо сказати про розвиток німецької бухгалтерської школи, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії, а з другого боку, розвиток і становлення молоді російської бухгалтерської школи. В обох випадках, враховуючи багатонаціональний склад імперій, культурне і наукове надбання не було лише заслугою самих австрійців чи росіян, це ж стосується і обліку.

Під час існування СРСР в обліку були значні досягнення в галузі господарського розрахунку, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, механізації, а потім автоматизації обліку, централізації обліку. Облік був спрямований на державотворення. Поряд з московською та петербурзькою школами формується своя українська бухгалтерська школа. Створюються спеціалізовані вищі навчальні заклади в Києві, Харкові, Одесі, а згодом у Тернополі. Значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку зробили П.П. Німчинов, Н.Г. Чумаченко тощо.

## РОЗДІЛ 3

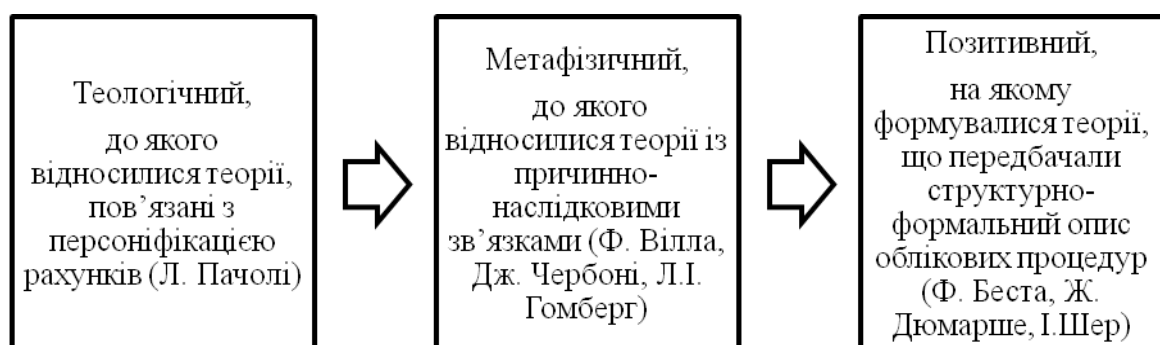
### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКА ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ

#### 3.1. Облікові теорії та світові бухгалтерські школи

Бухгалтерський облік як наука почав формуватися в кінці XIX ст.

У цей час не тільки визначається предмет і об'єкти бухгалтерської науки, але й починає здійснюватися наукова систематизація знань. Найбільш високою формою систематизації знань є теорія обліку. Під теорією (рахунковеденням) обліку слід розуміти вчення про узагальнений досвід (практику), що формулює наукові принципи й методи, дозволяє проаналізувати вплив на них різних факторів, і запропонувати заходи з використанням їх у практичній діяльності суб'єктів господарювання [31, с. 76-79].

В історії бухгалтерського обліку вчені багато уваги приділяли питанням еволюції та класифікації теорій обліку.



**Рис. 3.1. Етапи еволюції облікових теорій за О.П. Галаган**

Соколов Я. В. класифікував облікові теорії за такими ознаками:

– за формальною ознакою (з точки зору методу, не торкаючись змісту,



– методологічний підхід: теорія одного ряду рахунків, теорія двох рядів рахунків);

– за змістом (предметний підхід – юридична теорія, економічна теорія, філософська теорія) [74, с. 85].

Помазков М.С. в основу класифікації поклав основні фактори діяльності підприємства: господарюючий суб'єкт (юридичний напрям) і об'єкт господарської діяльності (економічний напрям). Відповідно до фактів економічного життя всі облікові теорії поділяв на персоналістичні й матеріалістичні [79, с. 55].

Сучасний економічний напрям облікових теорій представлений мікро та макроекономічними теоріями. У свою чергу сучасний юридичний напрям облікових теорій представлений такими теоріями: податкова, правова, біхевіористична й етична.

Детально розгляньте сутність цих теорій. Велике значення в розвитку обліку мали такі рахункові теорії:

- теорія одного ряду рахунків (М. Берлінер);
- теорія двох рядів рахунків (Ф. Гюглі, І.Ф. Шер);
- теорія трьох рядів рахунків (Ф. Ляйтнер, Ж.Б. Дюмарше).

Отже, у другій половині XIX ст. бухгалтерський облік стає єдністю теорії (рахунковедення) і практики (рахівництва).

У цей період відбувається формування світових бухгалтерських шкіл. Найбільш впливовими з них на розвиток облікової думки у світі вважаються такі: італійська, французька, німецька, англоамериканська, російська та українська. Ці школи характеризувалися перевагою відповідних поглядів, концепцій, суджень.

Італійська школа. Для італійської школи характерною особливістю є те, що ідея подвійного запису, яка виникла в середньовічній Італії, отримала перш за все юридичне трактування. Представниками італійської школи були Ф. Вілла, Ф. Марчі, Дж. Чербоні, Дж. Россі та ін.

На перших етапах становлення цієї школи італійські вчені трактували облік як зміну прав і обов'язків господарюючих суб'єктів.

Згодом вчений Дж. Чербоні зробив висновок, що обліковувати необхідно людей, які приймають участь у господарському процесі, оскільки тільки вони є носіями прав і обов'язків. Отже, з юридичної точки зору метою обліку виступав контроль діяльності осіб, які приймали участь у господарських процесах. Італійські вчені поділяли їх на чотири групи: власник, адміністратор, агенти (особи, що зайняті на підприємстві) і кореспонденти (фізичні і юридичні особи, з якими підприємство здійснює розрахунки). Точність облікових записів повинна була відповідати точності прав і обов'язків, зазначених у документах. Отже, контролювати права й обов'язки можна було тільки по документах. Предметом обліку виступали не матеріальні цінності, а інформація про них, зазначена в документах. Велика увага приділялась обліку договірних відносин. Італійські вчені пропонували вводити договірні зобов'язання в систему бухгалтерських рахунків. Усі рахунки пояснювалися як особові, як рахунки розрахунків. Наприклад, рахунки амортизаційного фонду, вилучених засобів, зносу, делькредере (рахунок, що представляє собою резерв для покриття сумнівних боргів). Операційні рахунки, у т. ч. рахунок реалізації, не застосовувалися. Італійські вчені стверджували, що баланс впливає з рахунків, і трактували його як рівність прав і обов'язків. У таких умовах матеріальні цінності оцінювалися тільки за продажними цінами.

Французька школа характеризувалася перевагою економічних аспектів обліку. Метою обліку вважалося виявлення ефективності використання ресурсів підприємства. Економічне пояснення подвійного запису – «немає надходження без витрачання» призвело до трактування всіх рахунків як рахунків коштів і процесів (операційних). На відміну від представників італійської школи французькі вчені стверджували, що бухгалтер не юрист, а економіст. Найбільш повно цей погляд виразив П.Ж. Прудон. Крім нього

прихильниками економічного напрямку були Р.П. Коффі, Е.П. Леоте, А. Гільбо, Ж.Б. Дюмарше, Ш. Пангло, Р. Делапорт, Ж. Бурнісьєн та інші.

Французькі вчені класифікували рахунки як елементи балансу за видами засобів. Вони виходили з того, що прибутком можуть вважатися тільки грошові надходження. Французькі вчені зазначали: «Немає грошей – немає прибутку». Крім того, вчені цієї країни поширили облік на все народне господарство – макрооблік. Пропонувати оцінювати цінності за собівартістю. Приділяли значну увагу обліку витрат і калькулюванню готової продукції. Тракували баланс як рівність доходів і видатків. Велику увагу приділяли розробці різних форм рахівництва.

Німецька школа велике значення надавала процедурним питанням обліку. Метою обліку вважали розробку раціональних облікових процедур. Отже, предметом обліку були процедури. Ця школа сутність бухгалтерського обліку бачила в конструюванні форм рахівництва, послідовності записів на рахунках, у тих документах та регістрах, що надходили до бухгалтерії. Засновником цієї школи був І. Шер, який в основу бухгалтерської процедури поклав рівняння капіталу:  $A - P = K$ . Взагалі теорії балансу приділялась значна увага. Для німецької школи було характерним вивчення фактів господарського життя шляхом дедукції, рухаючись від загального до часткового, а саме – від балансу до рахунків. Баланс трактували як рівність дебетових і кредитових сальдо. Німецькі вчені стверджували, що рахунки впливають із балансу. Усі рахунки по відношенню до балансу поділяли на активні й пасивні, запропонували теорію двох рядів рахунків. Крім того, німецькі вчені широко застосовували математичні й статистичні методи в обліку. Створили карткові форми рахівництва, удосконалювали плани рахунків. Представниками німецької школи були Е. Шмаленбах, А. Кальмес, Г. Нікліш, Ле Кутр, Г. Хольцер.

Англо-американська стояла на позиціях позитивізму, який зосереджував увагу на описі явищ і фактів у процесі спостереження. Відомими позитивістами того часу були Г. Спенсер і Д.С. Мілль. Крім того,

дана школа застосовувала біхевіористичний і психологічний підходи в обліку. Предметом обліку була поведінка адміністраторів. Баланс розглядала як рівність засобів із кредиторською заборгованістю й капіталом. При вивченні цієї теми зверніть увагу на те, що великим досягненням американських вчених було створення таких систем обліку витрат, як: «стандарт-кост» (Г. Емерсон, Ч. Гаррісон) «директ-костинг» (Дж. Кларк, Дж. Харріс), «центри відповідальності» (Дж. Хігінс), «диференційна система» (Р. Каплан, Р. Купер), що з часом дозволило сформулювати спеціальну галузь бухгалтерії – управлінський облік (Р. Антоні). Отже, значною особливістю англо-американської бухгалтерії було те, що в організації обліку мав місце його розподіл на фінансовий і управлінський, причому фінансовий облік, в свою чергу, протиставлявся податковому. Крім того, американські вчені розробили положення щодо професійної етики бухгалтерів (Р.Х. Монтгомері). У сучасній англо-американській школі виділяють дві течії: інституалістську й персоналістичну. Детально розгляньте їх принципи відмінності. Основні представники інституалістської школи: А. Літлтон, Д.О. Мей, Ф. Пікслей, Л. Робінсон. Відомі представники персоналістичної школи – Дж. Каннінг, Р. Монтгомері, В.Е.Патон, Г. Свіней, Г. Хетфілд.

Російська школа російська школа була сформована в першій половині XIX ст. Її засновником був Карл Іванович Арнольд. На перших етапах свого становлення дана бухгалтерська школа розвивалася за ідеями німецької школи. Пізніше в російській школі стали розрізняти два напрямки – Московську та Санкт-Петербурзьку. Московську школу очолював М.С. Лунський. Яскравими представниками цієї школи були Г.А. Бахчисарайцев, Ф.І. Бельмер, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган. У цілому ця школа розвивалась в руслі ідей класичної німецької школи.

Для вчених цієї школи характерним було те, що вони:

- пропонували вивчати облік від балансу до рахунків;
- покладали баланс в основі обліку;

- визначали рахунки елементами балансу; – стверджували, що закон подвійності є наслідком закону балансу;
- наголошували на незалежності інвентарю від плану рахунків;
- стверджували, що баланс є перетвореним інвентарем;
- пропонували відображати в балансі тільки майно, що знаходиться у власності підприємства;
- поділяли рахунки на балансові та позабалансові;
- пропонували оцінювати активи за собівартістю;
- розглядали амортизацію як знос, величину раніше понесених витрат, що списується у визначеній сумі на витрати даного звітного періоду;
- виступали проти резервування сумнівної дебіторської заборгованості.

Санкт-Петербурзьку школу очолював Є.Є. Сіверс. Детально розгляньте його внесок у розвиток обліку. Представниками цієї школи були також М.О. Блатов, А. М Вольф, Л.І. Гомберг, П.І. Рейнбот, І.Р. Ніколаєв, О.І. Гуляєв, П.І. Савічев. У цілому ця школа розвивалась в руслі ідей італійської та французької шкіл. Багато уваги приділяла обліковим теоріям. Наприклад, А.М. Вольф уперше виклав обмінну теорію, пізніше її розвинув Є.Є. Сіверс, а в подальшому обмінна теорія була основою досліджень О.М. Блатова. За даною теорією подвійний запис виступає природним наслідком обміну, який покладено в основу діяльності підприємств. Л.І. Гомберг запропонував логічну теорію, в основі якої покладено економологію.

Для вчених цієї школи характерним було те, що вони:

- пропонували вивчати облік від рахунку до балансу;
- покладали первинні документи в основі обліку;
- стверджували, що баланс є наслідком системи рахунків;
- вважали, що баланс опирається тільки на рахунки й пов'язаний з інвентарем; – наголошували на тому, що в основі закону подвійного запису лежить обмін діяльністю між учасниками господарського процесу;
- пропонували відображати в балансі не тільки майно, що знаходиться у власності підприємства, але й у його тимчасовому володінні;

- вимагали відображати всі активи тільки на балансових рахунках;
- пропонували оцінювати активи за поточними ринковими цінами;
- розглядали амортизацію як фінансовий фонд, який дозволяє відновити парк основних засобів;
- висунули ідею резервування сумнівної дебіторської заборгованості.

Формування та розвиток української бухгалтерської школи відбувалось в нерозривному зв'язку з такими відомими світовими обліковими школами, як: італійська, французька, німецька та англо-американська. Але найбільший вплив на формування української школи здійснила російська школа. У радянський період українська бухгалтерська школа розвивалась поряд із московською та ленінградською бухгалтерськими науковими школами.

Видатними вченими, що вплинули на розвиток обліку в цей період були такі: М.Х. Жебрак, І.А. Басманов, В.Ф. Палій, В.Б. Івашкевич, М.С. Помазков, О.С. Наринський, П.С. Безруких, С.О. Щенков, А.Ш. Маргуліс та ін. За незначний період часу в радянській Україні сформувалась національна бухгалтерська школа, яку започаткував професор П.П. Німчинов.

Яскравими представниками цієї школи, які створювали науку про бухгалтерський облік, були такі: І.В. Малишев, Ю.Я. Литвин, І.І. Каракоз, А.М. Кузьмінський, В.І. Самборський, О.А. Шпіг, О.С. Бородкін. Зверніть увагу на те, що тільки з набуттям Україною незалежності (1991 р.) розвиток української наукової школи став на самостійний шлях.

Сьогодні видатними її представниками є М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, М.Г. Чумаченко, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, В.Г. Горелкін, З.В. Гуцайлюк, І.П. Житна, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Крамаровський, Б.С. Кругляк, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Б.М. Литвин, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Б.Ф. Усач, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інші.

Слід також зазначити, що сьогодні українська наукова бухгалтерська думка представлена регіональними науковими школами:

- Київська школа (засновником є П.П. Німчинов, основний напрям школи – розвиток теоретико-методологічних аспектів обліку і контролю, аналізу та аудиту);
- Житомирська школа (засновником є Ф.Ф. Бутинець, основний напрям школи – дослідження проблем теорії та методології господарського контролю);
- Луганська школа (засновником є І.П. Житна, основним напрямом школи є дослідження проблем економічного аналізу та актуальних економічних проблем використання виробничого потенціалу);
- Львівська школа (започаткував Є.В. Мних, основний напрям школи – дослідження проблем теорії, методології та практики економічного аналізу, удосконалення обліку та аудиту в Україні);
- Одеська школа (започаткував В.Ф. Палій, основним напрямом є вивчення проблем обліку, аналізу, аудиту інвестицій і основних фондів у АПК);
- Тернопільська школа (започаткував Ю.Я. Литвин, основний напрям школи – дослідження проблем обліку, аналізу та аудиту, підготовки висококваліфікованих наукових кадрів);
- Харківська школа (засновником є Микола Федорович фон Дітмар, основний напрям школи – дослідження проблем обліку та контролю в АПК, у торгівлі та громадському харчуванні).

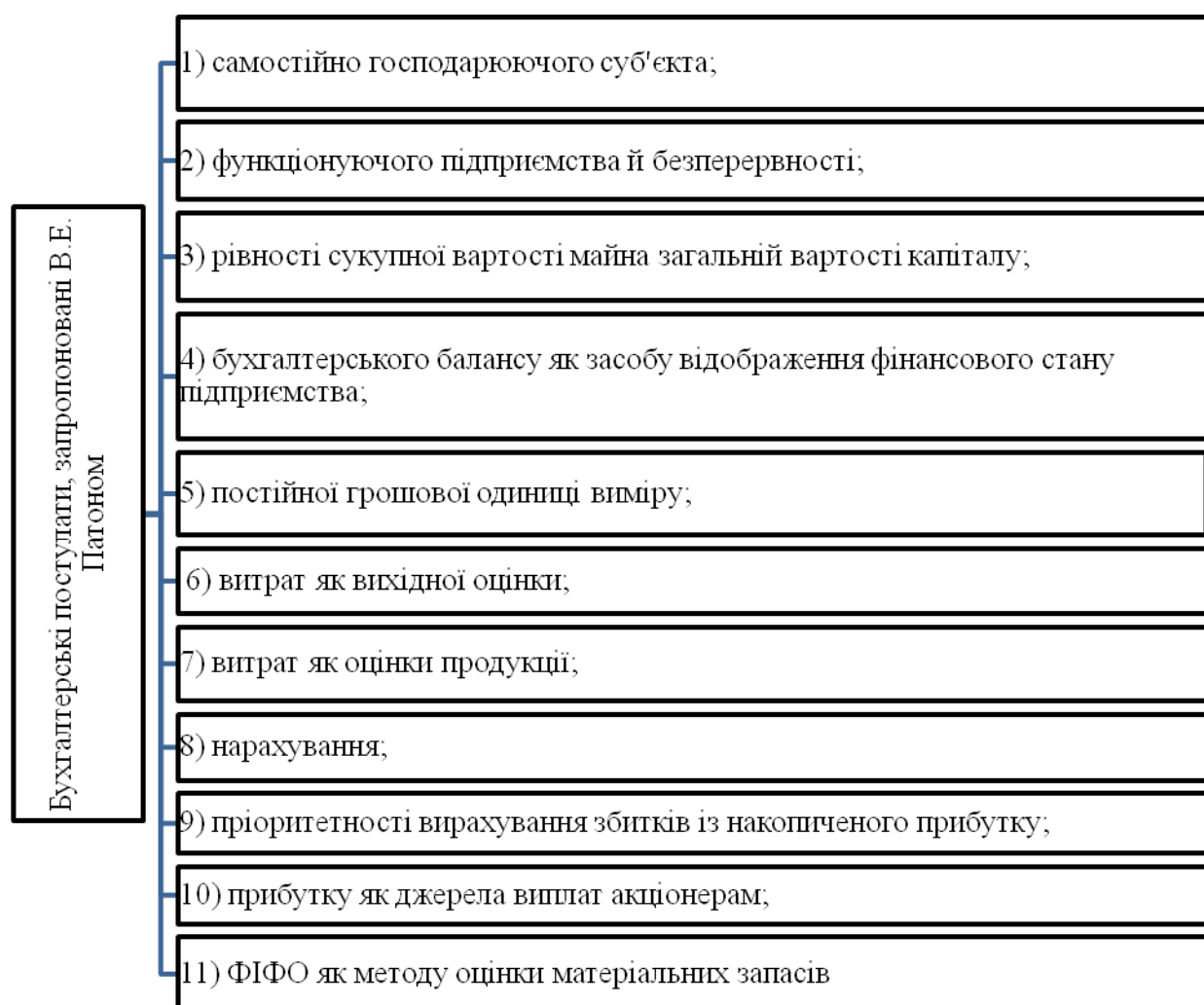
### **3.2. Розвиток обліку в країнах світу та формування національних систем бухгалтерського обліку**

Розвиток обліку в англomовних країнах в ХХ ст. пов'язаний із стрімкою експансією англо-американської школи.

У США характерними особливостями обліку були:

- визнання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку;
- розвиток законодавчих норм, що регулюють діяльність та облік корпорацій;
- введення стандартів бухгалтерського обліку. Зверніть увагу на те, що на початку XX ст. діяльність вчених з обліку була пов'язана з розробкою принципів бухгалтерського обліку.

Перші проби введення принципів бухгалтерського обліку належать таким спеціалістам, як В.Е. Патон, Сандерс, Г.Р. Хетфілд, Мор, А.Ч. Літлтон.



**Рис. 3.2. Бухгалтерські постулати, запропоновані В.Е. Патоном**



Сандерс, Хетфілд і Мор запропонували наступні групи принципів: загальні, звіту про прибутки й збитки, балансу, консолідованого балансу, коментарів і додатків. Пізніше дослідження стали набувати колективного характеру.

В основу таких досліджень було покладено емпіричний підхід. Зверніть увагу на те, що в 1936 р. Американською бухгалтерською Асоціацією було опубліковане Тимчасове положення про принципи бухгалтерського обліку, у якому розглядалися питання визначення витрат, вартостей, оцінки прибутку, розподілу капіталу і його приросту.

Не дивлячись на те, що Тимчасове положення піддали критиці, усе ж таки воно поклало початок процесу обговорення принципів обліку та їх подальшому вдосконаленню. При вивченні цієї теми зверніть увагу на те, що в цей період також відмічається вдосконалення організаційно-правової структури обліку.

На відміну від Великобританії, де організаційно-правова структура бухгалтерського обліку була представлена обмеженим законодавством про компанії, США зробили основний внесок в організаційну та методологічну перебудову системи обліку – із загальної системи бухгалтерського обліку було виділено управлінський облік. Із цього часу бухгалтерський облік набуває оперативності та аналітичності. Крім того, значну увагу бухгалтери стали приділяти обліку витрат на виробництво, обліку фактичного обсягу виробництва, оцінці виконання виробничих програм не лише всього підприємства, а і його підрозділів.

У США в цей період виникає необхідність у розробці ідей облікової політики. Це пов'язано з тим, що саме в США облік найменш регулюється державними органами. У подальшому це суттєво змінило статус бухгалтера. Зверніть увагу, що в США багато уваги приділялося створенню професійних організацій.

Так, у 1917 р. створюється Американський інститут присяжних бухгалтерів, який і сьогодні є провідною професійною недержавною

організацією США. Також створюється Інститут управлінського обліку (1972), який надавав спеціальну освіту для фахівців з управлінського обліку. Характеризуючи сучасні економіко-правові основи системи обліку в США слід відмітити, що сьогодні ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на законі про цінні папери й фондові біржи, однак регулювання фінансового обліку здійснюється «Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку».

У Великобританії в XX ст. рівень професійної освіти також підвищується. Поширюється діяльність таких бухгалтерських організацій, як: Інститут корпоративних бухгалтерів Шотландії (1854), Інститут корпоративних бухгалтерів Англії та Уельсу (1870), Корпоративний інститут державних фінансів і бухгалтерського обліку (1891), Корпоративна асоціація дипломованих бухгалтерів (1919), Корпоративний інститут бухгалтерів з управлінського обліку (1970) [41, с. 4-5].

Особливістю сучасного обліку у Великобританії є те, що державне регулювання зведено до мінімуму, а розвиток методології бухгалтерського обліку здійснюється незалежними професійними бухгалтерськими організаціями. Загальні вимоги до системи обліку відображені в Законі про компанії.

У Німеччині в цей час актуальними питання обліку були:

- співіснування двох видів балансу: податкового й комерційного; – вивчення руху економічних вартостей та їх впливу на фінансові результати (В. Томс);
- дискусії щодо найбільш раціональних форм обліку, введення карткових форм В. Бах, А. Шимер (1914) і відмова від Журналу як реєстру (Макс Шенвандт (1925));
- питання щодо раціональних способів побудови номенклатури витрат на виробництво й вибору методів розподілу непрямих витрат: бухгалтерського (О.Р. Шнутгаузен), математично-статистичного (Д.Р. Лонгман і М. Шиф, К. Руммель, А. Вольтер) і планового.

У цей період фінансова діяльність підприємств Німеччини підлягала жорсткому зовнішньому контролю, який проводився з боку фінансових органів і господарських контролерів, а також державному регулюванню.

Значна увага приділялася професійній практичній підготовці бухгалтерів і аудиторів. З'являється Інститут кваліфікованих аудиторів (1932 р.). Поширюється діяльність професійних податкових консультантів.

У другій пол. XX ст. у Німеччині почали впроваджувати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що давали значно краще уявлення про фінансовий стан, ніж німецькі правила. Сьогодні ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на Комерційному та Торговому кодексах, законі про податок на корпорації, законі про баланси.

У Франції в першій половині XX ст. набув широкого розповсюдження не тільки традиційний для Франції економічний, але й юридичний напрямки розвитку обліку. Видатними представниками юридичного напрямку були Л. Батардон, А. Бомон, А. Лефевр, Р. Лефор, Ж. Мейєр, Р. Саватьє, Л. Совегрен, Ж. Фламмінк, Г. Фор.

Вони вважали, що сутність обліку в праві, а предметом права є люди та їх господарська діяльність (Р. Лефор, А. Бомон); стверджували, що кожний рахунок – це «спостережувальне гніздо» за одним або декількома господарюючими суб'єктами (Г. Фор). Прихильниками економічного напрямку були: Ш. Пангло, Ж. Б. Дюмарше, Ж. Бурнісьєн, Р. Делапорт. Вони виводили облік з поняття капіталу (Ш. Пангло); стверджували, що предметом обліку є оцінка і вартість (Ж. Б. Дюмарше, Ж. Бурнісьєн), виводили облік із господарських операцій або фактів господарського життя (Рене Делапорт).

У другій половині XX в обліку досліджувалися також такі питання: теорія можливого запасу для використання облікових даних при розрахунку статистичних відхилень (Марсель Марі, 1945); класифікація інформації на торговельну, промислову й фінансову (Жерар Лерой, 1957); класифікація економічних потоків агентом (Ж. Мейєр, 1962). У цей період французькі

вчені розробляли принципи обліку, на яких ґрунтувалася організація обліку у Франції.

До таких принципів слід віднести такі: механізацію обліку, економію часу, скорочення термінів, безпечність (самоконтроль, ревізія), чіткість.

Велика увага приділяється контролю за діяльністю державних підприємств. Внутрішній контроль забезпечували фінансові контролери підприємств, адміністрації, державні бухгалтери та Генеральна інспекція фінансів, а зовнішній – Облікова палата та її регіональні підрозділи. У другій половині XX – початку XXI ст. зростає роль професійної підготовки бухгалтерів. Були створені такі професійні організації, як: Орден експертів-бухгалтерів (1942), Асоціація керівників бухгалтерських фірм (1992) та ін.

Сучасний бухгалтерський облік у Франції жорстко контролюється державою. Крім того, облік регламентується на державному рівні торговим кодексом, законом про виробничо-торгові компанії (1966), законом про національні компанії (1970) та податковим законодавством.

Методологія обліку має яскраво виражений національний характер, але відповідає міжнародним стандартам у консолідованій звітності.

У Росії у XX ст., які висвітлюються в економічній літературі в працях Я.В. Соколова [74], В.А. Маздорова [32], Ф.Ф. Бутинця [12].

У кінці 1990-х – на початку 2000-х рр. у галузі бухгалтерського обліку й звітності в Російській Федерації відбулися значні зміни, зумовлені Програмою реформування бухгалтерського обліку.

Зміни в системі бухгалтерського обліку й звітності були направлені на забезпечення зацікавлених користувачів необхідною інформацією про фінансовий стан і фінансові результати діяльності господарюючих суб'єктів. Як основний інструмент реформування обліку й звітності були взяті Міжнародні стандарти фінансової звітності. Серед основних проблем, що гальмують сучасний розвиток російського обліку й аудиту, слід назвати незавершеність реформування, непослідовність проведення гармонізації

національного бухгалтерського обліку із МСФЗ, а також переважання фінансових інтересів при підготовці бухгалтерської звітності.

Тільки своєчасне вирішення вказаних проблем може забезпечити значний прогрес бухгалтерського обліку й аудиту в Росії.

Суть подальшого розвитку обліку в Росії полягає в:

- удосконаленні базових принципів і правил бухгалтерського обліку, що забезпечують формування інформації для складання індивідуальної й консолідованої фінансової звітності;
- зближенні правил податкового і бухгалтерського обліку;
- подальшому вдосконаленні системи підготовки й підвищення кваліфікації кадрів, у тому числі користувачів бухгалтерської звітності; – розвитку міжнародної співпраці в області бухгалтерського обліку, звітності й аудиторської діяльності;
- подальшому підвищенні ролі професійних суспільних об'єднань у розвитку й регулюванні бухгалтерської й аудиторської професії;
- розширенні сфери контролю за якістю бухгалтерської звітності.

У XX ст. у багатьох країнах формуються національні системи бухгалтерського обліку.

Під системою обліку слід розуміти сукупність елементів обліку, пов'язаних між собою й об'єднаних у єдине ціле, якій притаманні свої методи оцінки основних засобів і нарахування зносу, методи оцінки виробничих запасів, порядок відображення в звітності операцій, виражених в іноземній валюті, підходи щодо до складання форм звітності, способи контролю за діяльністю підприємств тощо [1, с. 23-30].

На формування національних систем обліку вплинули як зовнішні, так і внутрішні фактори.

До внутрішніх факторів слід віднести: стадію економічного розвитку країни, рівень законодавчої та нормативної бази, рівень системи оподаткування, рівень інфляції, національні особливості та культурні відносини.

До зовнішніх факторів можна віднести: рівень іноземних інвестицій, вплив транснаціональних корпорацій, наявність кризових явищ у світі та інші.

Національні системи бухгалтерського обліку різних країн суттєво відрізняються між собою. Це пов'язано з їх історичним і економічним розвитком, політичною системою, відмінностями законодавчої бази, загальним рівнем облікової освіти в кожній країні, культурними цінностями, традиціями тощо.

Разом із тим, облікові системи одних країн можуть впливати на облікові системи інших. Це може бути зумовлено політичною або економічною залежністю, географічним положенням.

Наприклад, завдяки географічній близькості й тісним економічним зв'язкам, США значно впливають на облікову політику Канади.

Значний вплив на розвиток теорії та практики у світі також здійснює Великобританія. Про це свідчить той факт, що майже всі колишні англійські колонії ведуть облік за британською моделлю (Південна Африка, Пакистан, Індія, Малайзія, Австралія, Нова Зеландія).

Значно меншою мірою порівняно Великобританією впливають у сфері обліку на свої колишні колонії Німеччина та Франція. У країнах зі схожими соціально-економічними умовами системи обліку мають багато спільного.

Тому вчені багато уваги приділяли питанням класифікації національних систем обліку. Крім того, класифікації систем обліку можуть допомогти в закріпленні в певній країні бухгалтерської справи й вибрати систему, яка є найбільш придатною для даної країни.

Класифікації систем обліку залежать від того, яку ознаку покладено в основу класифікаційного групування. В обліково-економічній літературі найбільш поширеною класифікацією систем обліку є класифікація за суб'єктивногеографічною ознакою, за якою облікові системи поділяються на такі: англоамериканську, континентальну й південноамериканську [59, с. 277-283].

### Національні системи бухгалтерського обліку та їх характеристика

Система обліку	Характеристика
Англо-американська система обліку охоплює такі країни, як США, Великобританія, Австралія, Гонконг, Ізраїль, Ірландія, Ісландія, Індія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди, Центральна Америка та інші	Характерними рисами цієї системи є: наявність великої кількості транснаціональних корпорацій; наявність розвинутого ринку цінних паперів; орієнтація ринку на потреби інвесторів і кредиторів; високий рівень професійної бухгалтерської підготовки
Континентальна система включає такі країни, як Австрія, Алжир, Бельгія, Греція, Єгипет, Іспанія, Італія, Люксембург, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швеція, Швейцарія, Японія	Характерні особливості цієї системи: сильний вплив ЄС, орієнтація обліку і звітності на інтереси державного управління оподаткуванням; тісний зв'язок із банками, детальна юридична регламентація обліку і звітності
Південноамериканська система обліку: Аргентина, Бразилія, Болівія, Парагвай, Перу, Чилі, Еквадор	Характерні риси цієї системи: суворо визначена облікова політика, уніфікація принципів обліку; високий рівень інфляції; жорсткий контроль доходів фірм і населення

Виходячи із трактування обліку вчені виділяють чотири основні варіанти його трактування, які можуть пояснити існуючі системи обліку й звітності: макроекономічний (Швеція), мікроекономічний (Нідерланди), незалежний (США, Великобританія), одноманітний (Франція, Німеччина).

За сферами впливу на розвиток облікової практики в країнах світу виділяють такі моделі обліку:

- 1) британську модель, яка впливає на розвиток обліку в Австралії та Індії;
- 2) американську модель, розповсюджену в Мексиці й у цілому ряді латиноамериканських країн, Ізраїлі та Японії;
- 3) французьку модель, яка існує в Південній Європі, районах Середземномор'я й у деяких південноамериканських країнах.

Також слід зазначити, що при розгляді питання організації бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах виділяють три моделі обліку:

- 1) англо-американську модель, що практикується більшістю американських, англійських, японських, канадських та голландських підприємств і є, безумовно, домінуючою у світі;

2) французьку модель (вчені називають її франко-німецькою), що широко розповсюджена в Європі;

3) змішану модель, яка поєднує в собі дві попередні домінуючі моделі.

Отже, з'ясування питання класифікацій національних облікових систем, їх складових і особливостей дозволяє обрати оптимальну концепцію розвитку бухгалтерського обліку країни. Крім того, це дозволяє використати значний міжнародний досвід з організації бухгалтерського обліку на національному рівні з максимальним урахуванням соціально-економічних особливостей конкретної країни.

### **3.3. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку в контексті зміни технологічних укладів**

Сучасні глобалізаційні процеси та трансформаційні технологічні рухи значним чином змінюють облік як систему.

Глобалізація, з одного боку, відкриває перед людством набір можливостей, зокрема розширення масштабів обміну товарами, послугами, інформацією, технологіями і капіталом, взаємодії в гуманітарній сфері та духовного збагачення особистості, з іншого – набір загроз через розмежування країн на «цивілізаційний центр» та «периферійну зону», поглиблюючи їхню диференціацію в соціально-економічному і науково-технічному розвитку, а також скорочення робочих місць у зв'язку з розвитком новітніх технологій. Це стосується і сфери бухгалтерського обліку.

Основними характеристиками сучасного технологічного укладу є використання сфери розуму (ноосфери) або біокомп'ютера, сумісного з інтелектом людини.



Тому система обліку, яка існує сьогодні, не має майбутнього без впровадження та використання нових технологій на практиці.

Питання про технологічні уклади тісно пов'язане з теоріями «довгих хвиль», які супроводжували становлення і розвиток капіталістичного способу виробництва.

Кондратьєв М.Д. стверджував, що науково-технічна революція розвивається хвилеподібно, і кожний цикл триває приблизно 45-60 років, здійснивши цим вагомий внесок у створення зазначених теорій. Упродовж останніх століть в історії технологічної еволюції змінили одна одну п'ять хвиль і склалося п'ять технологічних укладів [5, с. 25].

Сьогодні помітнішими стають ознаки наступних – шостого і сьомого – технологічних укладів. Шостий надає поштовх до нового етапу в розвитку медицини та біотехнологій, сьомий – до створення технологій «холодного термоядерного синтезу», що має докорінно змінити енергетичний потенціал земної цивілізації.

Розвиток кожного укладу сприяє сходженню цивілізації на вищий рівень, що створює наступність в історичному процесі й значно збільшує економічні можливості суспільства.

Істотно ускладнюючи економічні взаємозв'язки та посилюючи їхній нелінійний характер, технологічні уклади формують відповідну виробничу структуру, яка справляє визначальний вплив на процес матеріального виробництва і сферу послуг [9, с. 30-35].

Враховуючи зазначене, кардинальних змін потребує і бухгалтерський облік як інформаційна система.

Вважається доречним почати виклад дослідження бухгалтерського обліку в умовах зміни технологічних укладів із висвітлення його особливостей у контексті періоду п'ятої хвилі технологічного укладу, який характеризується розвитком засобів і програм автоматизованої обробки інформації та бере початок наприкінці 80-х – початку 90-х рр. і пов'язаний з впровадженням у практику управління підприємством персональних

електронно-обчислювальних машин (далі – ЕОМ) – персональних комп'ютерів (далі – ПК) [29, с. 20-22].

Відмітними особливостями ЕОМ, порівняно з обчислювальними машинами, що використовувалися раніше, були їхні малі розміри, підвищена надійність, простота зміни конфігурації і, зокрема, розвинені діалогові можливості обробки інформації. Вказані особливості ПК наблизили засоби автоматизації до кінцевого користувача, що створило реальні умови для відмови від пакетної обробки облікових даних і переходу до повністю діалогових технологій.

Можливості обробки інформації, пов'язані з впровадженням і використанням у процесі управління підприємством комп'ютерної техніки, стимулювали розробку і створення нових програмних засобів, що істотно підвищило інтерес останніх користувачів. Це свідчить про значний перелом у практиці використання обчислювальної техніки в процесі управління підприємством, причиною якої стало впровадження в практику роботи комп'ютерної техніки і технологій.

Зазначений революційний етап у розвитку систем автоматизації управління збігся з початком ринкових перетворень в економіці України. Виникнення нових комерційних структур, реорганізація діючих підприємств створили новий ринок споживачів програмних продуктів. Перш за все це стосувалося програмних продуктів у частині бухгалтерського обліку.

Таким чином, початок 90-х рр. для України характерний відчутним попитом підприємств на розробки, що стосуються використання ЕОМ у процесі управління. Однією із особливостей цього етапу виступає створення численних програмних продуктів бухгалтерському обліку власними силами. Проте через високу вартість і тривалість періоду розробки і впровадження абсолютна більшість подібних програмних продуктів надалі не витримали конкуренцію з професійно розробленим і тиражованим програмним забезпеченням [68, с. 134-138].

На вітчизняних підприємствах проблемною сферою є дублювання принципів пакетних технологій через неповноцінне використання можливостей діалогової обробки інформації у програмній системі. Переважаючою стала концепція розподіленої обробки з подальшим об'єднанням інформації, одержаної з окремих робочих місць, для складання зведеної фінансової звітності.

Зазначимо, що і до сьогодні для багатьох підприємств інтерес до використання засобів автоматизації управління визначається, перш за все, вирішенням завдань автоматизації процесу складання фінансової звітності. Поява розгалужених мереж філіалів, дочірніх фірм багатьох підприємств привело до виникнення стійкого попиту на так звані корпоративні системи автоматизації, для яких характерна наявність відповідних технологій обробки даних, що дозволяють проводити консолідацію інформації, одержаної від філіалів і підрозділів, при складанні зведеної фінансової звітності [17, с. 522].

Проте з 1994 р. актуальним стало розширення функцій програмного забезпечення АСБО, що зумовлено періодом бурхливого розвитку торгівлі та торговельних компаній. Перш за все це стосується автоматизації функцій оперативного обліку.

Як наслідок, у 1995-1996 рр. з'явилась велика кількість нових програмних продуктів, орієнтованих на вирішення завдань оперативного управління продажами і призначених передусім для торговельних фірм [9, с. 30-35].

Активне впровадження комп'ютерних технологій у практику бухгалтерської роботи вимагало розробки нових теоретичних підходів і обґрунтувань проектних рішень для відповідних програмних продуктів, створення цілісної науково обґрунтованої концепції моделювання бухгалтерського обліку при проектуванні ПЗ АСБО, заснованої на узагальненні накопиченого досвіду побудови програмних систем з позицій сучасних інформаційних технологій.

Разом з тим удосконалення АСБО і відповідного програмного забезпечення залишало поза увагою розробку аналітичних блоків та програм, що позначилося на обґрунтованості схвалюваних управлінських рішень і якості всього процесу управління господарською діяльністю підприємств. Не одержали належного розвитку і програми прогностного (перспективного) аналізу.

Першими фірмами – розробниками програмних продуктів з функціями фінансового аналізу стали фірми «Інек» і «Про-інвест ІТ». Розроблені програми мають ряд можливостей, проте для сучасного інформаційного потоку їх не вистачає. Вирішення цієї проблеми можливе і перспективне за умови використання систем штучного інтелекту [9, с. 30-35].

Разом з тим у контексті п'ятого технологічного укладу в частині бухгалтерського обліку В. О. Осмятченко виділяє ще один етап у розвитку засобів автоматизації, пов'язаний з подальшим удосконаленням персональних ЕОМ, і технології їхньої інтеграції на основі локальних обчислювальних мереж (ЛОМ). Це привело до створення систем, здатних функціонувати в середовищі ЛОМ і реалізовувати на практиці ідею логічно централізованої бази даних, доступної в рамках розділення прав доступу всім користувачам АСБО (середина 90-х рр.).

Нині у вітчизняній економічній науці створена достатньо цілісна науково обґрунтована концепція організації бухгалтерського обліку в комп'ютерному середовищі, заснована на моделюванні бухгалтерського обліку при проектуванні ПЗ АСБО. Ця концепція заснована на узагальненні накопиченого досвіду побудови програмних систем з позицій сучасних інформаційних технологій і підходів до організації облікової роботи на підприємствах.

Револьюційні перетворення, що відбулися останніми роками у сфері інформаційних технологій, і привели до масового впровадження в практику управління персональних комп'ютерів та пов'язаних з ними інтерактивних технологій, розподіленої обробки даних, заснованих на діалозі клієнт/сервер,

вимагають подальшого розвитку теоретичних і методологічних концепцій побудови програмного забезпечення для автоматизованої системи економічного аналізу із урахуванням перспектив впровадження штучного інтелекту.

З огляду на це виникає необхідність подальших розробок у сфері не вузькоспеціальних, а універсальних програм із урахуванням світових технологічних проривів та використанням у практичній діяльності новітніх технологій бухгалтерського обліку.

На перспективність саме такого підходу вказує достатньо високий ступінь диверсифікації господарської діяльності багатьох вітчизняних підприємств, велика кількість інформаційних потоків, що, в свою чергу, викликано необхідністю забезпечення досить стійкої роботи в складних умовах конкуренції і ринкової економіки.

В умовах шостого та сьомого технологічного укладів система бухгалтерського обліку потребує значних змін, каталізатором яких стануть технології блокчейну та штучного інтелекту.

Зупинимося на зазначених поняттях. Щодо блокчейну – це база даних, яка для збереження інформації використовує одразу велику кількість різних серверів. При цьому інформація зберігається у спеціально структурованих блоках. Кожен блок «посилається» на попередній, надаючи таким чином доступ не тільки до власної інформації, але і до тієї, що зберігається у попередньому блоці. При зміні даних в одному блоці система одразу визначає, що вони відрізняються від даних у інших блоках, та повідомляє про це. По суті, блокчейн – сам собі бухгалтер.

Особливістю системи є постійна перевірка даних у блоках, сповіщення за умови їхньої зміни та водночас записування нової інформації у новий блок. Блокчейн – ідеальний бухгалтерський облік, адже не допускає помилок або умисних маніпуляцій з цифрами шляхом відслідковування усіх фінансових операцій та сповіщення про всі зміни в режимі реального часу.

Вищезазначене підтверджує необхідність впровадження блокчейну в бухгалтерську практику. Це тренд, який повільно, але впевнено набуває популярності. Про вагомість використання цієї технології свідчать можливості її впровадження в діяльність державних регуляторів США для контролю фінансових операцій. Таким чином, спеціалісти, здатні складати звітність через систему блокчейн, незабаром цінуватимуться вище, ніж бухгалтери, що працюють з традиційними програмами обліку [5, с. 25].

Щодо технології штучного інтелекту, вони використовуються на практиці в різних секторах економіки. Враховуючи, що ключовою особливістю технологій штучного інтелекту є здатність обробляти величезні пласти інформації за досить короткий час, її застосування має потужні перспективи у бухгалтерському обліку, зокрема при зборі, обробці та аналізі даних під час проведення різноманітних досліджень. До можливостей і переваг належить особливість самостійно і швидко готувати різноманітні бухгалтерські звіти.

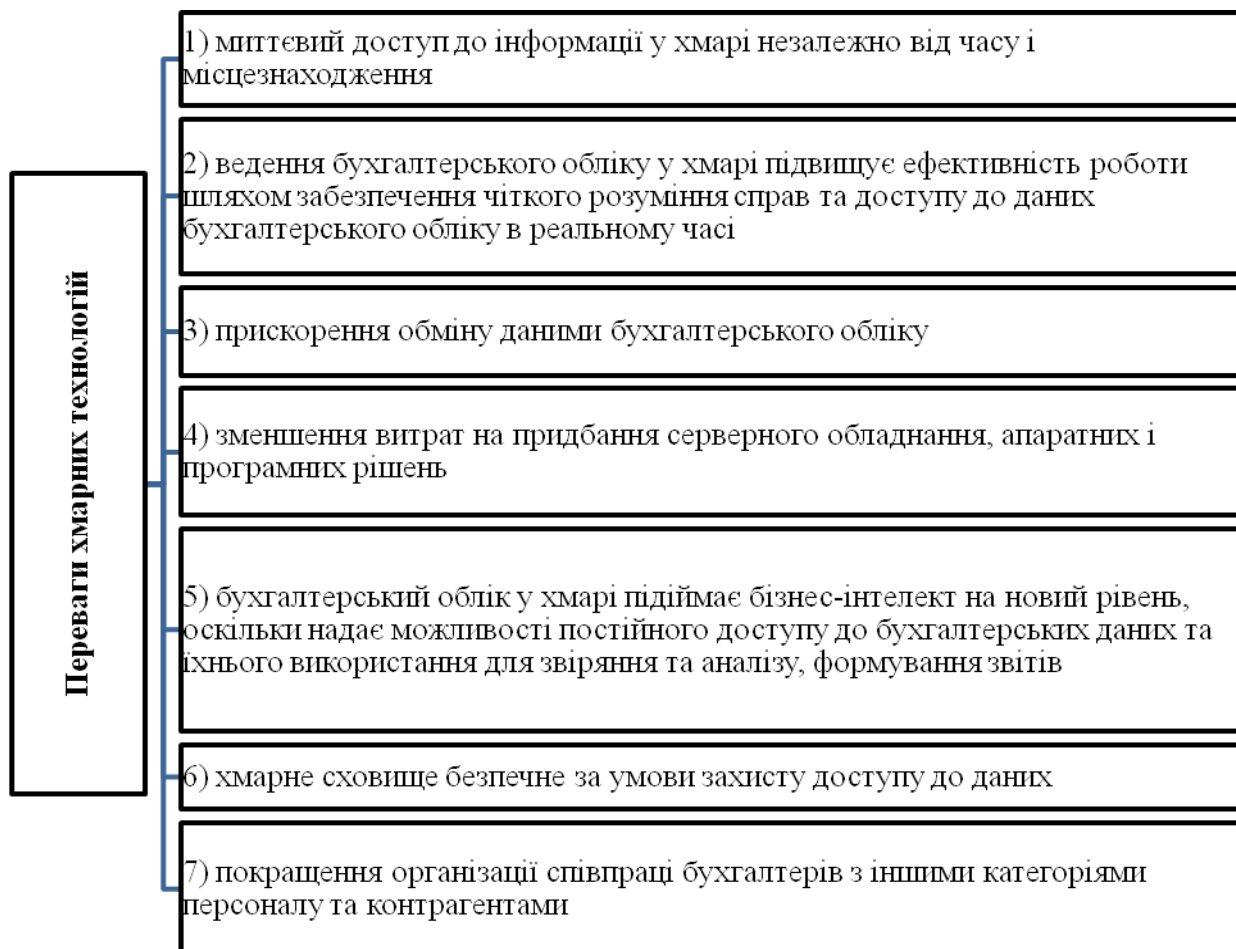
Системи штучного інтелекту вже використовують найбільші аудиторські та фінансові компанії шляхом програм і мобільних додатків для певних розрахунків та аналізу даних. Такі технології досі ще використовуються для вирішення вузького кола завдань, але спектр їхніх можливостей з кожним роком розширюється [29, с. 20-22].

Ще однією тенденцією бухгалтерського обліку в умовах шостого технологічного укладу є використання хмарних технологій, які набувають більшого поширення та мають ряд переваг.

Під хмарними технологіями потрібно розуміти спроектоване та надане у комерційне користування віртуальне програмне середовище (сервери, комп'ютери, сервіси), розгорнуте у хмарі на базі обчислювальних потужностей, розміщених у дата-центрах провайдера хмарних сервісів [58].

Основними категоріями хмарних обчислень є: інформаційні технології як послуга (IT as a service, ITaaS) та програмне забезпечення (ПЗ) як послуга (Software as a Service, SaaS) [68, с. 134-138].

Хмарні технології, зокрема бухгалтерські SaaS-рішення, набувають значної популярності в Україні (рис. 3.3).



**Рис. 3.3. Переваги хмарних технологій**

До стримуючих факторів розвитку хмарних технологій в Україні потрібно віднести:

- високу вартість хмарного програмного забезпечення;
- проблеми доступу через залежність від наявності мережі Інтернет.

Серед програм, які надають можливості ведення бухгалтерського обліку в хмарному сховищі, потрібно зазначити (табл. 3.2).

**Програми з можливостями ведення бухгалтерського обліку в хмарному сховищі**

<b>Назва програми</b>	<b>Он-лайн-модулі та можливості програми</b>
«Бухсофт»	«Торгівля й послуги» – для автоматизації складського й оперативного обліку; «Бухгалтерія» – для автоматизації бухгалтерського і/або податкового обліку; «Зарплата й кадри» – для автоматизації кадрового обліку та нарахування заробітної плати; «Підготовка звітності», «Тестування звітності» та ін.
«ПАРУС»	Пропонує користувачам «хмарну» розробку загалом і ведення бухгалтерського обліку зокрема на основі використання хмарних обчислень
«iFin»	Дозволяє, крім підготовки і подачі звітності, вести складський облік, автоматизований облік у картках працівників (розрахунок заробітної плати, відпускних, лікарняних і податків через персональний календар), а також пакетне створення різного роду бухгалтерських документів з автоматичним заповненням
«1С»	Забезпечує віддалене підключення через веб-інтерфейс територіально-розподілених підрозділів до системи «1С: Консолідація 8», а також функції колективної роботи над документами та віддаленого доступу через Інтернет до них за допомогою спеціалізованої системи «1С: Документооборот 8». Можливість формувати і надавати електронну звітність засобами мережі Інтернет

Враховуючи сучасні технологічні зміни та характер глобалізаційних процесів у контексті шостого і сьомого технологічних укладів, можемо стверджувати про перспективи запровадження блокчейну і штучного інтелекту в систему бухгалтерського обліку та переваги використання хмарних технологій. Вищезазначене свідчить про необхідність розробок організаційно-методичних положень для застосування зазначених технологій на практиці з метою вирішення конкретних облікових завдань, зокрема створення віртуальних офісів з відповідними централізованими сховищами первинної і звітної документації.



### Висновки за розділом 3

У сучасних умовах як свідчить наукова практика попри широкий доступ до наукової інформації значні можливості здобуття освіти, становлення відомого вченого рідко відбувається поза межами наукової школи. Фактичний потік інформації настільки великий, що одна людина у більшості випадків не в змозі опанувати його. Таке завдання допомагає виконати наукова школа (рос. наукова школа, англ. scientific school, нім. wtssenschaftliche Schule, Richtung), яка є неформальною творчою співдружністю дослідників у межах певного наукового напрямку, об'єднаних спільністю підходів до розв'язання проблеми, стилю роботи, мислення, ідей і методів їх реалізації.

У галузі бухгалтерського обліку можна виділити декілька історичних етапів розвитку визначальних облікових наукових шкіл, які найбільше вплинули на формування світової облікової думки, у тому числі в Україні:

- XIX ст. – італійська облікова наукова школа;
- XIX ст. – французька облікова наукова школа;
- друга половина XIX ст. і до наших днів – царська російська, радянська, а тепер українська облікові наукові школи;
- перша половина XX ст. – німецька облікова наукова школа, друга половина XX ст. і до наших днів – американська облікова наукова школа.

#### Італійська школа бухгалтерського обліку

Після виникнення бухгалтерського обліку, яке відносять до XIII ст., публікації перших праць з методики бухгалтерського обліку у XV ст., декілька наступних століть суттєвих історичних згадок про розвиток бухгалтерського обліку і як практики, і як науки не мають. Наступні історичні факти розвитку бухгалтерського обліку датуються кінцем XVII – початком XVIII ст.

Перші такі згадки є щодо італійської школи рахівництва, яка об'єднала в собі ломбардську, тосканську й венеціанську облікові школи.

### Французька школа бухгалтерського обліку

Наприкінці XIX – на початку XX ст. бухгалтерський облік досяг у Франції свого значного розвитку. Французька школа рахівництва запровадила суто економічний напрям у бухгалтерській науці. Представники французької школи Жан Густав Курсель-Сенель, Р.П. Коффі, Жан-Батист Дюмарше, а також Ежен П'єр Леоте і Адольф Гільбо, Л. Сей є фундаторами економічного напрямку у французькому і світовому рахівництві.

### Німецька школа бухгалтерського обліку

У Німеччині, Австро-Угорщині, німецькомовній частині Швейцарії (в подальшому будемо говорити про належність цих країн до німецької школи) розвиток теорії обліку відбувався більш повільними темпами. Облік як наука там починає формуватися лише наприкінці XIX ст.

### Англо-американська школа бухгалтерського обліку

Після Першої світової війни італійська і французька облікові школи занепали, формалізм німецької також не міг довго надихати бухгалтерський світ, і саме тоді починає розвиватися наймолодша, англо-американська, школа, яка і нині продовжує істотно впливати на розвиток теорії бухгалтерського обліку у світі.

В Англії наприкінці XIX ст. переважали праці з викладом не теорії, а переважно практики рахівництва. Обліковців цікавили не наукові основи обліку, а його практичні прийоми. Автори праць лише описували досягнення практики. Отже, в обліку переважав позитивізм. Це призвело до появи організаційних принципів обліку: поділ праці, локалізація інформації, конкуренція в контролі, дієвість бухгалтерії, методологічна незалежність, психологічний клімат.

### Російська облікова школа

Російська облікова школа була сформована у XIX ст. У царській Росії вона не поділялась на окремі напрями. Її основними представниками були О.В. Прокофєв, П.І. Рейнбот, А.М. Вольф, Ф.В. Єзерський, Е.Г. Вальденберг, Е.Е. Сіверс, І.П. Шмельов, М.С. Лунський, Г. А. Бахчисарайцев та інші.

Саме у XIX ст. Росія досягла значного збільшення товарного виробництва, у зв'язку з чим під впливом європейської наукової думки набула широкого розповсюдження подвійна бухгалтерія. Тому більшість наукових робіт того часу була присвячена впровадженню й поширенню подвійної бухгалтерії в Росії.

#### Українська облікова школа

Територія України у різні часи повністю або частково входила до складу різних держав – царської Росії, Австро-Угорщини, Польщі, СРСР тощо. Відповідно, наукова бухгалтерська думка у різні часи формувалась під значним впливом учених та практиків цих країн. Найбільший вплив, звичайно, здійснили німецька та російська облікові школи.

Враховуючи сучасні технологічні зміни та характер глобалізаційних процесів у контексті шостого і сьомого технологічних укладів, можемо стверджувати про перспективи запровадження блокчейну і штучного інтелекту в систему бухгалтерського обліку та переваги використання хмарних технологій.

## ВИСНОВКИ

Рушієм історії людства завжди було виробництво матеріальних благ, оскільки суспільство може існувати та розвиватись лише завдяки безперервному оновленню та повторенню тих чи інших виробничих і соціальних процесів. Звідси – злети та падіння, бурхливий розвиток економіки та її кризи.

Джерелами про господарський побут давніх народів є предмети побуту, зброя, малюнки, гончарні та інші вироби, які вчені знаходять під час археологічних розкопок. Хоча нашій планеті Земля близько 4,5 мільярди років, але життя на ній існує не більше ніж 1 мільярд. Про точну дату появи людини вже багато написано, однак вчені різних галузей науки поки не знайшли точної відповіді на це складне питання.

Дослідження літературних, історичних і наукових джерел дозволило авторам виділити розвиток облікової культури в праісторичному розвитку країн.

У загальному під обліковою культурою ми розуміємо рівень облікових знань у країні на певному етапі її розвитку. Це поняття, на нашу думку, є складним і охоплює декілька рівнів знань і практичних навиків, організацію, методику та методологію обліку. Завершальним при цьому завжди є технологія облікового процесу.

Перші ознаки зародження специфічно розвинених облікових культур археологи та історики знайшли давно в долинах рік Нілу, Тигру, Євфрату. Це не дивно. Саме тут значного розвитку набуло примітивне землеробство та скотарство. Говорячи про розвиток обліку давніх країн Сходу, ми маємо на увазі насамперед Древній Єгипет, Месопотамію (Вавилон), Іудею, Персію, Індію, Китай. Саме про ці країни маємо історичні дослідження.

Період існування Древньої Греції, елліністичних держав Селевкідів, Птолемеїв, Пергамута Понтійського царства, разом з Древнім Римом – це період античності. У цей період облік поповнився натуральними та

вартісними вимірниками, первинними документами та процедурами обліку. Із Древнім Римом пов'язують зародження бюджетного обліку.

Досягнень безперечно було дуже багато, але й існувало досить нерозкритих облікових таємниць: дані балансу не узагальнювалися, не існували рахунки виробництва та доходів, капіталу, амортизації, не склалися оборотні відомості, головна книга.

Появу терміну «бухгалтер», а звідси і бухгалтерія, історики датують середніми віками. Імператор Максиміліан в 1499 р. наказав, щоб в його камері (казначействі) в Інсбруку був надійний та акуратний писар, який міг би належно вести книги і називався б «бухгалтером», причому вперше бухгалтером був названий Христофор Штехер.

Сьогодні робота бухгалтера мало пов'язана із триманням книг. Бухгалтери працюють із використанням комп'ютерів чи ноутбуків, а більшість документів є електронними.

Наприклад, бухгалтерський облік досліджуваного підприємства ПрАТ «Домінік» ведеться відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією. На чолі бухгалтерії – головний бухгалтер. Облік ведеться за допомогою програмних продуктів.

За результатами аналізу валюта балансу збільшується протягом досліджуваного періоду. Зокрема, валюта балансу у 2019 році порівняно із 2017 роком на 32834,0 тис. грн. (8,6 %), та на 20059,0 тис. грн. (5,1 %).

Протягом досліджуваного періоду доходи підприємства скоротилися. Зокрема, у 2019 році цей показник зменшився на 158 733,0 тис. грн. (або 24,0 %) порівняно з 2017 роком та на 63 283,0 тис. грн. (11,2 %). Чистий прибуток у 2019 році скоротився на 17 262,0 тис. грн. (або 44,9 %) порівняно із 2017 роком та на 1 257,0 тис. грн. (або 5,6 %).

У дослов'янський період територію України населяли різні народи і племена. Найбільш відомою і давньою була трипільська цивілізація, яка існувала в період з 2500 до 2000 років до Різдва Христового.

У надрах трипільської культури, з певним рівнем цивілізації, досить розвиненими ремеслами, господарством повинен був існувати і відповідний облік майна. А глина і високий рівень гончарства наштовхують на думку, що це могли бути і глиняні таблички, і статуетки, згадаймо Вавилон – глиняні таблички, Єгипет – папірус. Облік проводився в ті часи на найбільш, поширеному матеріалі, що відповідав цій меті на даній території.

Історичні події XVI століття відірвали Україну від візантійського впливу і зблизили її з Західною Європою. Остаточно це зближення відбулося тоді, коли за Люблінською унією 1569 р. українські землі повністю відійшли до Польського королівства.

В той час в Україні виникло книгодрукування. Перша друкарня заснована Іваном Федоровим в кінці XVI ст. у Львові. Виникають згодом друкарні в Києві, Острозі, Рогатині, Крилосі, Почаєві. У 1570 році в Острозі засновується Вища школа, у Львові школа при Львівським братстві, у 1631 році – в Києві – Могилянська колегія. Безпосередній вплив країн Західної Європи, розвиток книгодрукування, науки, вищої школи – це основні складові того, що в Україні разом з новими науковими досягненнями Європи з'являються і нові напрями в бухгалтерській науці. Європа в той час приймала італійську бухгалтерію.

Під час імперського колоніального панування в Україні Австро-Угорської імперії на заході та Росії на сході ми, з одного боку, можемо сказати про розвиток німецької бухгалтерської школи, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії, а з другого боку, розвиток і становлення молоді російської бухгалтерської школи. В обох випадках, враховуючи багатонаціональний склад імперій, культурне і наукове надбання не було лише заслугою самих австрійців чи росіян, це ж стосується і обліку.

Під час існування СРСР в обліку були значні досягнення в галузі господарського розрахунку, обліку витрат і калькулювання собівартості

продукції, механізації, а потім автоматизації обліку, централізації обліку. Облік був спрямований на державотворення.

Поряд з московською та петербурзькою школами формується своя українська бухгалтерська школа. Створюються спеціалізовані вищі навчальні заклади в Києві, Харкові, Одесі, а згодом у Тернополі. Значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку зробили П.П. Німчинов, Н.Г. Чумаченко, А.Н. Кузьмінський та інші.

У сучасних умовах як свідчить наукова практика попри широкий доступ до наукової інформації значні можливості здобуття освіти, становлення відомого вченого рідко відбувається поза межами наукової школи. Фактичний потік інформації настільки великий, що одна людина у більшості випадків не в змозі опанувати його. Таке завдання допомагає виконати наукова школа (рос. наукова школа, англ. scientific school, нім. wtssenschaftliche Schule, Richtung), яка є неформальною творчою співдружністю дослідників у межах певного наукового напрямку, об'єднаних спільністю підходів до розв'язання проблеми, стилю роботи, мислення, ідей і методів їх реалізації.

У галузі бухгалтерського обліку можна виділити декілька історичних етапів розвитку визначальних облікових наукових шкіл, які найбільше вплинули на формування світової облікової думки, у тому числі в Україні:

- XIX ст. – італійська облікова наукова школа;
- XIX ст. – французька облікова наукова школа;
- друга половина XIX ст. і до наших днів – царська російська, радянська, а тепер українська облікові наукові школи;
- перша половина XX ст. – німецька облікова наукова школа, друга половина XX ст. і до наших днів – американська облікова наукова школа.

#### Італійська школа бухгалтерського обліку

Після виникнення бухгалтерського обліку, яке відносять до XIII ст., публікації перших праць з методики бухгалтерського обліку у XV ст., декілька наступних століть суттєвих історичних згадок про розвиток

бухгалтерського обліку і як практики, і як науки не мають. Наступні історичні факти розвитку бухгалтерського обліку датуються кінцем XVII – початком XVIII ст.

Перші такі згадки є щодо італійської школи рахівництва, яка об'єднала в собі ломбардську, тосканську й венеціанську облікові школи.

#### Французька школа бухгалтерського обліку

Наприкінці XIX – на початку XX ст. бухгалтерський облік досяг у Франції свого значного розвитку. Французька школа рахівництва запровадила суто економічний напрям у бухгалтерській науці. Представники французької школи Жан Густав Курсель-Сенель, Р.П. Коффі, Жан-Батист Дюмарше, а також Ежен П'єр Леоте і Адольф Гільбо, Л. Сей є фундаторами економічного напрямку у французькому і світовому рахівництві.

#### Німецька школа бухгалтерського обліку

У Німеччині, Австро-Угорщині, німецькомовній частині Швейцарії (в подальшому будемо говорити про належність цих країн до німецької школи) розвиток теорії обліку відбувався більш повільними темпами. Облік як наука там починає формуватися лише наприкінці XIX ст.

#### Англо-американська школа бухгалтерського обліку

Після Першої світової війни італійська і французька облікові школи занепали, формалізм німецької також не міг довго надихати бухгалтерський світ, і саме тоді починає розвиватися наймолодша, англо-американська, школа, яка і нині продовжує істотно впливати на розвиток теорії бухгалтерського обліку у світі.

В Англії наприкінці XIX ст. переважали праці з викладом не теорії, а переважно практики рахівництва. Обліковців цікавили не наукові основи обліку, а його практичні прийоми. Автори праць лише описували досягнення практики. Отже, в обліку переважав позитивізм. Це призвело до появи організаційних принципів обліку: поділ праці, локалізація інформації, конкуренція в контролі, дієвість бухгалтерії, методологічна незалежність, психологічний клімат.



### Російська облікова школа

Російська облікова школа була сформована у XIX ст. У царській Росії вона не поділялась на окремі напрями. Її основними представниками були О.В. Прокофєв, П.І. Рейнбот, А.М. Вольф, Ф.В. Єзерський, Е.Г. Вальденберг, Е.Е. Сіверс, І.П. Шмельов, М.С. Лунський, Г. А. Бахчисарайцев та інші.

Саме у XIX ст. Росія досягла значного збільшення товарного виробництва, у зв'язку з чим під впливом європейської наукової думки набула широкого розповсюдження подвійна бухгалтерія. Тому більшість наукових робіт того часу була присвячена впровадженню й поширенню подвійної бухгалтерії в Росії.

### Українська облікова школа

Територія України у різні часи повністю або частково входила до складу різних держав – царської Росії, Австро-Угорщини, Польщі, СРСР тощо. Відповідно, наукова бухгалтерська думка у різні часи формувалась під значним впливом учених та практиків цих країн. Найбільший вплив, звичайно, здійснили німецька та російська облікові школи.

Враховуючи сучасні технологічні зміни та характер глобалізаційних процесів у контексті шостого і сьомого технологічних укладів, можемо стверджувати про перспективи запровадження блокчейну і штучного інтелекту в систему бухгалтерського обліку та переваги використання хмарних технологій.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акатьева М. Д. Постулаты, парадигмы и научные теории: бухгалтерский взгляд и оременная оценка / М. Д. Акатьева. // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №37 (331). – С. 23–30.
2. Алексеева А. Історичні етапи становлення і розвитку сегментарного обліку та звітності в Україні / А. Алексеева, Т. Ігнатенко // Вісник Київського Національного торговельно-економічного університету. – 2010. – №5. – С. 40-45.
3. Бадрак О. Цілі та пріоритети сталого розвитку України / О. Бадрак, Л. Шостак. // Економіка України. – 2002. – №10. – С. 30–36.
4. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково–звітну інформацію підприємства / К. Безверхий. // Галицький економічний вісник. – 2012. – №6(39). – С.76–92.
5. Блокчейн, штучний інтелект і бухгалтерія [Електронний ресурс]. – Режим доступу [http : //kreston-gcg.com/ua/blokchain-shtuchniy-intelekt-i-bukhalteria/](http://kreston-gcg.com/ua/blokchain-shtuchniy-intelekt-i-bukhalteria/)
6. Бондар М.І. Методологія та організація обліку і контролю інвестиційної діяльності: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / М.І. Бондар ; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». – К., 2008. – 32 с.
7. Бондар М. Обліково–аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю / М. Бондар. // Економічний аналіз. – 2010. – №6. – С. 13–16.
8. Бондарчук В. В. Функції бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності / В. В. Бондарчук. // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №1. – С. 35–39.
9. Боримська К. П. Рахунки бухгалтерського обліку: на шляху до моделювання системи бухгалтерського обліку / К. П. Боримська. // Вісник ЖДТУ. – 2008. – №3(45). – С. 21–31.

10. Бочуля Т. В. Вплив інформатизації суспільства на розвиток динамічної концепції бухгалтерського обліку / Т. В. Бочуля. // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: матеріали I міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (Київ, 21 лютого 2013 р.). – К., 2013. – С. 30–35.
11. Брадул О.М. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і аналізу діяльності корпорацій: автореф. дис ... д-ра екон. наук / О. М. Брадул . – Київ : Б.в., 2009 . – 35 с.
12. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю : проблеми теорії, методології, практики : автореферат дис. ... дра екон. наук : 08.00.09 / Т. А. Бутинець ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К. : , 2012. 40 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку : в 2 ч.: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець ; ред. Л. Л. Горецька. – Житомир : Рута, 2001 – Ч. 1. – 2001. – 511 с. : табл. ; Ч. 2. – 2001. – 511 с.
14. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: навч. пос. [для студ. вищ. навч. закл] / Ю.А. Верига, Г.І. Зима – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 656с.
15. Войтович В. Р. Вплив глобалізації на розвиток сучасного світу [Електронний ресурс] / В. Р. Войтович. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.vidkryti-ochi.org.ua/2013/06/blog-post.html>.
16. Геєць В. М. Якісні зміни в економіці України є нагальними / В. М. Геєць. // Вісник Національного банку України. – 2014. – №4(218). – С. 5–9.
17. Гейер Е. С. Класифікація систем та моделей бухгалтерського обліку / Е. С. Гейер. // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2010. – №29. – С. 29–33.

18. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
19. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №11. – С. 5-10.
20. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 /Голов С. Ф.; Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана». - К., 2009. - 31 с.
21. Голов С. Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С. 3–13.
22. Горбатенко В. Еволюція прогностики як системи наукових знань про майбутнє // Стратегічні пріоритети : наук.-аналіт. щоквартальний зб. – К., 2007. – № 1. – С. 11–17.
23. Горецька Л. Лука Пачолі – творець бухгалтерської науки / Л. Горецька // Світ бухгалтерського обліку (дод. до газ. «Все о бухгалтерском учете»). – 1998. – №1. – С. 76-78.
24. Грачева Р. Собственный капитал: исторические корни бухгалтерского понятия / Р. Грачева // Бухгалтерия: Право. Налоги. Консультации. – 2003. – №32. – С. 43-48.
25. Губачова О. Становлення бухгалтерського обліку як наслідок розвитку цивілізації / О. Губачова // Світ бухгалтерського обліку (дод. до газ. «Все о бухгалтерском учете»). – 1998. – №11. – С. 75-80.
26. Гуцаленко Л. В. Методологічні засади обліку прибутків у міжнародних облікових стандартах / Л. В. Гуцаленко. // Інноваційна економіка. – 2010. – С. 120–127.
27. Гушко С.В. Методологічний та організаційний аспекти обліку, аналізу та аудиту в управлінні підприємств гірничо-металургійного

комплексу : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / С. В. Гушко; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». - К., 2011. - 33 с.

28. Давидов Г.М. Формування теоретичних основ аудиту : Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Г. М. Давидов; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. - К., 2006. - 33 с.

29. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік в системі управління людським капіталом: теорія та методологія : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Т. В. Давидюк; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2011. - 36 с.

30. Давидюк Т. В. Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом дії постіндустріальної економіки / Т. В. Давидюк. // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №2(52) – С. 20–22.

31. Давидюк Т. В. Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом інституційних змін / Т.В. Давидюк. // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Ужгород, 26–28 квітня 2010 р.). – Ужгород, 2010. – С. 72–75.

32. Даниленко А. Страницы истории / А. Даниленко // Світ бухгалтерського обліку (додаток до газ. «Все о бухгалтерском учете»). – 1997. – №4. – С. 76-79.

33. Даньків Й. Історія становлення обліково-правової культури України / Й. Даньків, М. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №6. – С. 34-39.

34. Дрозд І.К. Система фінансовоекономічного контролю в Україні: автореф. дис. ... дра екон. наук : 08.06.04 / І.К. Дрозд ; Київ. нац. унт ім. Т. Шевченка. К. : [б. и.], 2006. 33 с.

35. Євдокимов В. В. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель : монографія / В. В. Євдокимов, С. Ф. Легенчук, Д. О. Грицишен. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 419 с.

36. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В.В. Євдокимов. – Ж., 2011. – 37 с.

37. Єрохін С. А. Технологічні уклади, динаміка цивілізаційних структур та економічна перспектива України [Електронний ресурс] / С. А. Єрохін. – Режим доступу : <http://soskin.info/ea/2006/1-2/20060102.html>

38. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально–економічного інституту / В. М. Жук. // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №2. – С. 14–22.

39. Жук В.М. Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : теорія, методологія, практика : автореферат дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / В. М. Жук ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки», Укр. акад. аграр. наук. - К. : , 2010. - 36 с.

40. Задорожний З. Стан та перспективи обліково-інформаційної системи в Україні / З. Задорожний. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №8. – С. 43-45.

41. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 /Замула І.В.; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2010. - 36 с.

42. Згуровський М. Суспільство знань та інформації – тенденції, виклики, перспективи [Електронний ресурс] / М. Згуровський – Режим доступу до ресурсу: [http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/suspilstvo\\_znan\\_ta\\_informatsiyi\\_\\_tendentsiyi,\\_vikliki,\\_perspektivi.html](http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/suspilstvo_znan_ta_informatsiyi__tendentsiyi,_vikliki,_perspektivi.html).

43. История бухгалтерского учета: с чего все начиналось // Все о бухгалтерском учете. – 2004. – №65. – С. 4-5.

44. Івахненко С. В. Електронні технології звітування як передумова аналізу та контролю фінансової звітності / С. В. Івахненко. // Облік і фінанси АПК. – 2008. – №4. – С. 67–76.

45. Івахненко С.В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі : автореферат дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / С. В. Івахненко; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». - К. : , 2011. - 32 с.

46. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік та аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Кантаєва О.В.; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2011. - 36 с.

47. Кірейцев Г. Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку / Г. Г. Крейцев. // Вісник ЖІТІ. – 2000. – №12. – С. 67–71.

48. Ковальчук Н. Історичні аспекти розвитку бухгалтерської звітності / Н. Ковальчук // Економіка АПК. – 2000. – № 12. – С. 63-67.

49. Козлов А. А. Метод бухгалтерського обліку: виклики сучасності. - Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: проблеми теорії та практики : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої 57-й річниці Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» (м. Полтава, 21–22 травня 2018 року). – Полтава : ПУЕТ, 2018. – С. 71-73.

50. Козлова М. О. Класифікація національних систем бухгалтерського обліку: аналіз наукових підходів та спроба переосмислення / М. О. Козлова. // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №2 (52) – С. 116–122.

51. Крутова А.С. Методологія та організація бухгалтерського обліку в сфері електронної торгівлі : автореферат дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / А. С. Крутова ; Київ. нац. торг.екон. унт. К. : , 2011. 40 с.

52. Крутова А. С. Методологія та організація ведення обліку в умовах автоматизації / А. С. Крутова. // Облік і фінанси АПК. – 2010. – С. 48-52.

53. Крутова А. С. Облік в системі електронної комерції : монографія / А. С. Крутова. – Х., 2010. – 395 с.

54. Кузіна Р. В. Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика / Р. В. Кузіна // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – №721. – С. 126–131.

55. Кулик В. А. Перегляд теоретичних основ бухгалтерського обліку для побудови системи обліку підприємств електронного бізнесу / В. А. Кулик. // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – №11. – С. 390–400.

56. Кутер М.И., Гурская М.М., Кузнецов А.В., Кутер К.М. Новый этап изучения истории бухгалтерии в России // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 4. – С. 49–63. 18.

57. Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной бухгалтерии : двойная запись // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 17. – С. 46–55.

58. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально-орієнтованої економіки : організація та методика : автореферат дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О. А. Лаговська ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держжостату України. - К. : , 2007. - 21 с.

59. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти : монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир, 2017. – 204 с.

60. Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : автореферат дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / С. Ф. Легенчук ; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир : , 2011. - 36 с.

61. Лемішовська, О. С. Друковані праці в історії облікової думки епохи Середньовіччя / Олеся Степанівна Лемішовська // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка», 2015. – Том 21. – № 2. – С. 277-283.



62. Лютова Г. М. Дослідження предмету бухгалтерського обліку / Г. М. Лютова, С. В. Медвідь. // Фінансовий простір. – 2012. – №2(6). – С. 93–97.
63. Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972) / В. А. Маздоров. – М. : Финансы, 1972. – 318 с.
64. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : спец. 08.06.04 / Максимова В. Ф. – Київ, 2006. – 34 с.
65. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т. Н. Малькова. – М. : «Финансы и статистика», 1995. – 302 с.
66. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
67. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи : Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Н. М. Малюга; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К., 2006. - 36 с.
68. Орлов І. В. Призначення бухгалтерського обліку та його історична модифікація / І. В. Орлов. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – №3 (21). – С. 231–241.
69. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: теорія та організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / В. О. Осмятченко ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2011. – 33 с.
70. Осмятченко В. О. Трансформація теоретичних аспектів бухгалтерського обліку під впливом інформаційних технологій / В. О. Осмятченко. // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №3(61). – С. 134–138.
71. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: Автореф. дис ... д-ра екон. наук / О. М. Петрук . – Київ : Б.в., 2006 . – 33 с.

72. Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту / Писаревська Т. А. – К. : КНЕУ, 2004. – 369 с.
73. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
74. Пушкар М. С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
75. Редченко К. І. Розвиток бухгалтерського обліку в Китаї: історія та сучасність / К. І. Редченко. // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – №7. – С. 872–875.
76. Сльозко Т. Методи обліку витрат : стандартний і нормативний : історія та сучасність / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7. – С. 3-8.
77. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит – ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
78. Сопко В. Бухгалтерський облік: загальна теорія бухгалтерського обліку / В. Сопко, Вал. Сопко, О. Сопко. – Навчальний посібник. – 2001. – 353 с.
79. Татарчук М. І. Корпоративні інформаційні системи : [навч. посібник] / Татарчук М. І. – К. : КНЕУ, 2005. – 291 с.
80. Чижевська Л. В. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку [Електронний ресурс] / Л. В. Чижевська – Режим доступу до ресурсу: [http://www.confcontact.com/2007may/+1\\_chizhev.php](http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.php).
81. Хендриксен Э. Четыре тысячи лет учета // Хендриксен Э. Теория бухгалтерского учета. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
82. Хомуляк Т.І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі / Т.І. Хомуляк / Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – №3 (53). – Ч.2. – 296с. –С.258-263.

83. Цыганков К. Ю. Происхождение двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков. // Бухгалтерский учет. – 2002. – №16. – с. 53 – 62.
84. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: автореф. дис. : 08.00.09 / Л.В. Чижевська. – Київ : Держ. акад. стат-ки, обліку та аудиту Держкомстату України, 2007. – 36 с.
85. Швець В. З історії розвитку українського бухгалтерського обліку (друга половина ХІХ – початок ХХ ст.) / В. Швець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №7. – С. 28-31.
86. Шевчук В. О. Обліковий вимір соціальної відповідальності сучасного підприємництва / В. О. Шевчук. // Економіка України. – 2016. – №12. – С. 82-83.
87. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія / М. М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
88. Шпак В.А. Концепція організації бухгалтерського обліку: теоретичний та методологічний вимір : автореф. дис ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / В. А. Шпак . – Київ : Б.в., 2011 . – 32 с.
89. Янчев А.В. Організаційно-методологічні положення електронного документування в системі бухгалтерського обліку [Текст] : автореферат дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / А. В. Янчев ; Житомир. держ. технол. ун-т. - Житомир, 2015. - 36 с.
90. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : монографія / І. Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

